Dział podatkowy

Rok VIII LUTY 1939 Nr 2

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1

TREŚĆ NUMERU DRUGIEGO.

ORZECZENIA.

Ordynacja Podatkowa:

Podatek dochodowy:

Ulgi dla nowowznoszonych budowli:

(Dalszy ciąg treści na str. 3-ej okładki)

2513.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dowód ze świadków: Pracownik jako świadek w sprawie dotyczącej wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Pracownik nie może być świadkiem w sprawie dotyczącej wymiaru podatku dochodowego od jego własnego uposażenia.

Wyrok NTA z 20 stycznia 1939 l. rej. 5944/35 w sprawie Elektrowni Okręgowej Sp. z ogr. odp. w Łaziskach Górnych przeciw Wydziałowi Skarbowemu Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Skarżącej wymierzono podatek dochodowy od uposażeń od różnych kwot, wypłaconych jej pracownikom, od których skarżąca podatku nie potrąciła i nie wpłaciła. Na wezwanie do złożenia dowodów, iż kwoty te nie podlegają podatkowi jako zwroty kosztów służbowych, przedłożyła skarżąca wyjaśnienia co do każdej z pozycji z osobna oraz dowody, których treści w aktach nie utrwalono, a które zostały skarżącej zwrócone. Na odwołanie skarżącej władza pozwana wyłączyła z podstawy wymiaru pewne kwoty, określając je jako wyszczególnione w dowodach kasowych koszty biletów kolejowych, natomiast dalej idących wniosków odwołania nie uwzględniła, powołując się na to, że skarżąca nie udowodniła, że sumy wypłacone pracownikom z tytułu diet i zwrotu kosztów podróży zostały przez nich użyte na koszty połączone z czynnościami służbowymi.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga zarzuca brak uzasadnienia w zaskarżonej decyzji, które dowody i dlaczego uznane zostały przez władzę pozwaną za niewystarczające oraz dlaczego pominięto ofiarowany w odwołaniu dowód z przesłuchania pracowników jako świadków. Zarzut pierwszy odpiera władza pozwana tym, że z dowodów zaofiarowanych przeprowadziła i uwzględniła tylko te, które stwierdzały fakt poniesienia kosztów służbowych. Zasadności tej obrony NTA jednak nie może ocenić, gdyż akta nie zawierają żadnych ustaleń co do rodzaju i treści przedłożonych przez skarżącą dowodów, wobec czego kwestia, czy wadliwość postępowania, wyrażająca się w braku należytego rozprawienia się z przedłożonymi przez skarżącą dowodami, nie jest istotna, nie może być przez NTA rozważona, a stan faktyczny sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia.

O ile chodzi o drugi zarzut, podnosi władza pozwana, że zeznania pracowników, jako osób zainteresowanych, nie mogą stanowić środka do-

wodowego. Stanowisko to jest słuszne tylko w odniesieniu do każdego poszczególnego pracownika, jako płatnika podatku, w jego własnej sprawie podatkowej — nie ma natomiast przeszkód w traktowaniu tychże pracowników na równi z każdym innym świadkiem w odniesieniu do faktów, dotyczących innych pracowników. Całkowite więc pominięcie w zaskarżonej decyzji rozprawienia się z ofiarowanym przez skarżącą dowodem z przesłuchania jej pracowników jako świadków stanowi również wadliwość postępowania....

2514.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dowód z biegłych: Brak obowiązku ujawniania z urzędu wobec płatnika osób badanych jako biegłych w toku dochodzenia[1]; forma opinii biegłych; kontrola kasacyjna oceny dowodu[2].

1. Przepisy O. P. nie uzasadniają obowiązku władzy ujawniania z urzędu wobec strony osób badanych jako biegłych w toku dochodzenia. (Teza).

2. Opinia biegłych powinna mieć formę piśmiennego dokumentu i odpowiadać podstawowym wymogom publicznych dokumentów.

3. Ocena dowodu z biegłych, dokonana przez władzę skarbową, podlega kontroli kasacyjnej w tym kierunku, czy nie jest dowolna.

Wyrok NTA z 14 grudnia 1938 l. rej. 4754/36 w sprawie firmy: Mleczarnia w Tczewie, Spółdzielnia z ogr. odp. przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1935.

Mleczarnia w Tczewie, Spółdzielnia z ogr. odp., zaskarżyła do NTA orzeczenie Izby Skarbowej w Grudziądzu z 16 lipca 1936, którym nie uwzględniono odwołania od wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1935 z nieruchomości, położonej w Tczewie przy Nowym Rynku 3.

NTA, rozpoznając tę skargę, rozważył co następuje:

W odwołaniu swoim skarżąca firma zarzucała przyjęcie przez władzę podatkową zbyt wysokiej podstawy wymiaru, określonej według wartości obiegowej nieruchomości 140.000 zł. Powoływała się ona przy tym

---

[1] Por. OPA 1817/37, 1870/37.

[2] Por. OPA 259/33, 464/33, 503/33, 1817/37, 1977/37, 2406/38.

na cenę nabycia z r. 1928 i na obecną wartość tej nieruchomości, popartą oceną rzeczoznawcy sądowego, w dalszym zaś toku postępowania — i na jej wartość bilansową. Zaskarżone orzeczenie, zatwierdzające wymiar I instancji, zostało uzasadnione tym, że wartość obiegowa w kwocie 140.000 zł, ustalona przy pomocy biegłych w postępowaniu wymiarowym, została potwierdzona przez innych biegłych, przesłuchanych w postępowaniu odwoławczym. Skarga zarzuca niedostateczność uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, jako nie wymieniającego wspomnianych w nim biegłych i nie podającego poszczególnych pozycji szacunkowych, przy czym zarzuca mylność i nierealność szacunku tych biegłych, domagając się uznania za jedynie słuszną oceny rzeczoznawcy, dołączonej do odwołania przez stronę.

O ile chodzi o zarzuty skargi, podnoszące obowiązek pozwanej władzy przytoczenia w orzeczeniu osób powołanych przez nią rzeczoznawców, oraz poszczególnych pozycji szacunkowych, to te zarzuty należało uznać za nietrafne. Ani bowiem z przepisów, ani z konstrukcji O. P. — w ogóle nie przewidującej obowiązkowego uczestnictwa strony przy badaniu świadków i biegłych (gdy badanie to jest, jak w niniejszym wypadku, dokonywane przez władze administracyjne) — nie wynika, aby władza była obowiązana ujawniać wobec strony z urzędu osoby badane w toku dochodzenia. Zaś odnośnie do kwestii nieprzytoczenia w orzeczeniu poszczególnych pozycji wartości szacunkowej opodatkowanej nieruchomości to i ten zarzut uznał NTA za nietrafny już choćby dlatego, że w niniejszej sprawie wchodzi w rachubę — co nie jest sporne — wartość obiegowa nieruchomości jako jednej całości (jednego obiektu podatkowego), i skoro wartość taka określa się w myśl art. 6 rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 poz. 717/34 Dz. Ust. według cen p ł a c o n y c h z a i n n e n i e r u c h o m o ś c i (takie same lub podobne), a nie według oceny części składowych danej nieruchomości, wobec czego wymienianie przez władzę podatkową szacunku takich poszczególnych części byłoby bezprzedmiotowe i zbędne.

Skarga jednak poza tym zarzuca nierealność wzgl. niesłuszność oceny rzeczoznawców, zbadanych w postępowaniu odwoławczym, twierdząc, że jedynie słuszne są ustalenia rzeczoznawcy strony skarżącej. Aczkolwiek zarzut ten w zasadzie nie podlega rozważeniu przez instancję kasacyjną, jako zarzut faktyczny, to jednak powyższa niekompetencja Trybunału nie rozciąga się na kwestię dowolności. Przyjmując zaś w związku z całością treści skargi (zarzucającej m. i. brak uzasadnienia odnośnie do przyjętej podstawy wymiaru, wzgl. wartości obiegowej nieruchomości w kwocie 140.000 zł i nierealność tej kwoty), że strona podnosi kwestię dowolności odnośnego ustalenia, NTA rozpoznał sprawę w tym kierunku.

Otóż pozwana władza w myśl art. 70 § 2 lit. a) O. P. z r. 1936 miała prawo oprzeć się na opinii rzeczoznawców, powołanych przez nią. Opinia

taka jednak, która w myśl § 4 tegoż artykułu winna mieć formę piśmiennego dokumentu, winna odpowiadać podstawowym wymogom publicznych dokumentów; gdy zaś w danym wypadku została ona ujęta w formę protokołu — specjalnie wymogom, jakim winien odpowiadać protokół urzędowy. Jednakże protokół oceny biegłych z 14 grudnia 1935, na który powołuje się zaskarżone orzeczenie, jako na potwierdzenie pierwotnego oszacowania, przeprowadzonego w postępowaniu wymiarowym, wykazuje przeróbki cyfrowe i słowne w spornej w niniejszej sprawie wartości obiegowej nieruchomości, przy czym z protokołu tego nie wynika: kto, kiedy i z jakiego powodu przeróbek tych dokonał. Gdy takie usterki, według ogólnych zasad, dyskwalifikują odnośne pismo urzędowe, pozwana władza bezzasadnie uznała powyższy protokół za podstawę swojego orzeczenia, a przyjmując jako wartość obiegową nieruchomości figurującą w nim a przerobioną cyfrę, dopuściła się dowolności.

W tym stanie rzeczy NTA zaskarżone orzeczenie uchylił tylko z powodu powyższej istotnej wadliwości postępowania....

2515.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dowód z biegłych — na zyskowność przedsiębiorstwa a normy szacunkowe dochodowości.

Jeżeli płatnik w odwołaniu wskazał na pewną szczególną strukturę swego przedsiębiorstwa i na odmienne warunki jego działalności w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami tej samej branży i w celu udowodnienia tezy, iż zyskowność jego przedsiębiorstwa jest niższa od przyjętej przy wymiarze, zaofiarował dowód z biegłych, władza nie może odmówić temu wnioskowi dowodowemu z tego tylko powodu, że normy szacunkowe są również ustalane z udziałem biegłych.

Wyrok NTA z 9 grudnia 1938 l. rej. 1832/35 w sprawie Szmelki Słomnickiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

...Zarzut skargi jest słuszny. Płatnik w odwołaniu wskazywał na pewną szczególną strukturę swego przedsiębiorstwa i na odmienne warunki jego działalności w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami tej samej branży i w celu udowodnienia tezy, iż zyskowność jego przedsiębiorstwa

jest niższa od przyjętej przy wymiarze stopy 8%, powoływał się na biegłych, wskazanych przez odpowiednie organizacje zawodowe. Władza pozwana umotywowała odrzucenie tego wniosku dowodowego tym, że przeprowadzenie go nie wniosłoby niczego nowego, gdyż normy średniej zyskowności zostały ustalone również przez biegłych z danej branży. Motywy te nie są trafne, oczywiście bowiem odmienny jest zakres opinii biegłych, gdy chodzi o ustalenie przeciętnej, średniej normy zyskowności dla ogółu przedsiębiorstw, a odmienny, gdy idzie o porównanie indywidualnie oznaczonego przedsiębiorstwa z typem przeciętnym przedsiębiorstwa danej branży i ustalenie, czy zyskowność danego konkretnego przedsiębiorstwa w jego konkretnych warunkach egzystencji i pracy odpowiada ustalonym normom przeciętnym....

2516.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Obliczenie wysokości obrotu na podstawie wartości remanentu. — Dowód ze świadków biegłych[1].

1. Wartość remanentu, ustalonego na pewien określony dzień, nie może być podstawą do obliczenia wysokości obrotu. Podstawę taką stanowić może albo wartość remanentu przeciętnego z całego roku i rzeczowo uzasadniony współczynnik wielokrotności obrotowej tego remanentu, albo też odpowiadająca stosunkom w danej gałęzi handlu wielokrotność obrotowa tzw. kapitału obrotowego w ciągu danego okresu gospodarczego.

2. Biegły może być zarazem świadkiem w odniesieniu do tych okoliczności faktycznych, na których opiera swoją opinię; ten podwójny jego charakter musi jednak znaleźć wyraz w akcie urzędowym.

Wyrok NTA z 5 grudnia 1938 l. rej. 1125/37 w sprawie firmy „Schachne Landau" w Bielsku przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

...Zarzutowi skarżącej, że akta sprawy nie zawierają dostatecznych danych do uzasadnienia przyjętej przez władzę kwoty obrotu, przeciwstawia władza pozwana w odpowiedzi na skargę twierdzenie, iż Komisja Szacunkowa ustaliła sumę obrotu na podstawie opinii osób obznajmionych

---

[1] Por. OPA 2517/39.

z faktycznymi stosunkami i że w toku wznowionego postępowania odwoławczego „przesłuchano biegłego z listy przedstawionej przez Izbę Przemysłowo-Handlową, którego opinia pokrywa się w zupełności z poprzednią opinią w aktach, według której obrót wynosił 175.000 zł".

Według znajdującej się w aktach opinii rzeczoznawcy, przesłuchanego w toku postępowania odwoławczego, stosunek remanentu towaru do obrotu przedsiębiorstwa skarżącej firmy wynosi 1 do 5 z uwagi na obrotność właściciela, dobre położenie i sprzedaż hurtową. Zastosowanie tego stosunku do wartości remanentu w kwocie 35.000 zł daje w wyniku kalkulacji obrót roczny 175.000 zł.

Zastępca strony skarżącej podniósł na rozprawie przed Trybunałem, że dopiero po przeglądzie akt administracyjnych w Trybunale dowiedział się o motywach opinii biegłego, i w związku z tym zarzucił, że jeśli obrót można wyprowadzić na podstawie wielokrotności obrotowej wartości remanentu, to za podstawę nie może służyć wartość remanentu, ustalonego na pewien określony dzień, lecz winna to być wartość przeciętna remanentu z całego roku. W konkretnym przypadku przyjęto natomiast wartość remanentu z daty lustracji przedsiębiorstwa, przeprowadzonej w dniu 26 stycznia 1931. Dalej zarzucił zastępca skargi, że skoro ustalenie współczynnika wielokrotności przez rzeczoznawcę opiera się na okolicznościach faktycznych, jak obrotność właściciela przedsiębiorstwa, dobre położenie przedsiębiorstwa i hurtowa sprzedaż, to okoliczności te winny być ustalone przy współudziale płatnika, tymczasem w konkretnym przypadku zostały one ustalone jednostronnie przez rzeczoznawcę, który w ogóle nie jest powołany do ustalania okoliczności faktycznych, gdyż zadanie rzeczoznawcy polega wyłącznie na wyprowadzeniu wniosku fachowego z dostarczonych mu przesłanek faktycznych.

NTA uznał zarzuty te w zasadzie za trafne.

Momenty, na których biegły oparł swój wniosek o stosunku remanentu do obrotu przedsiębiorstwa, w szczególności obrotność właściciela, położenie dobre przedsiębiorstwa i sprzedaż hurtowa, są okolicznościami faktycznymi. Otóż nie może być wątpliwości, że ustalenie tego rodzaju okoliczności musi być bezsporne, a nie jest bezsporne, jeśli ustosunkowanie się płatnika do odnośnych ustaleń nie jest z aktów widoczne. W konkretnym przypadku płatnik o tych okolicznościach nie dowiedział się nawet z orzeczenia odwoławczego. O ile zastępca skargi podnosi zarzut, że ustalenie okoliczności faktycznych nastąpiło w opinii biegłego, to słuszność jest po jego stronie tylko o tyle, że tego rodzaju ustaleń nie może dokonać osoba, przesłuchiwana w charakterze biegłego; natomiast nic nie stoi na przeszkodzie by ta sama osoba w odniesieniu do tych okoliczności występowała także w roli świadka. Ten podwójny charakter tej osoby musi jednak znaleźć wyraz w akcie urzędowym. Brak ujawnienia tej okolicz-

ności stanowi wprawdzie wadliwość, lecz jest to w każdym razie jedynie wadliwość natury formalnej, wówczas tylko istotna, gdyby płatnik z jej powodu poniósł szkodę. Trafne jest wreszcie stanowisko zastępcy skargi, iż wartość remanentu, ustalonego na pewien określony dzień, nie może być podstawą do obliczenia wysokości obrotu. Podstawę taką stanowić może albo wartość remanentu przeciętnego z całego roku i rzeczowo uzasadniony współczynnik wielokrotności obrotowej tego remanentu, albo też odpowiadająca stosunkom w danej gałęzi handlu wielokrotność obrotowa tzw. kapitału obrotowego w ciągu danego okresu gospodarczego.

Ponieważ w konkretnym przypadku jako podstawę obliczenia obrotu przyjęto remanent, ustalony w dniu lustracji przedsiębiorstwa, zaś okoliczności faktyczne, na których biegły oparł swoją opinię co do współczynnika wielokrotności obrotowej remanentu, nie mogą być uznane za bezspornie ustalone, przeto NTA... uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

2517.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Ustalenie obrotu za pomocą metody porównawczej. — Dowód ze świadków biegłych[1].

1. Metoda porównawcza, jako nieznana Ordynacji Podatkowej, stosowana być może przy ustalaniu obrotu w każdym razie w granicach ciasnych i dających możliwą rękojmię zgodności ze stanem faktycznym.

2. W przypadku dowodu z tzw. świadków biegłych konieczne jest podanie w opinii nie tylko tych okoliczności faktycznych, z których biegli wysnuwają wnioski, ale także podanie źródła znajomości okoliczności faktycznych.

Wyrok NTA z 7 grudnia 1938 l. rej. 5634/36 w sprawie Reginy Zajączkowskiej przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

Regina Zajączkowska prowadziła w r. 1934 w Mysłowicach przedsiębiorstwo drobnej sprzedaży towarów spożywczych i farb na podstawie świadectwa przemysłowego III kat. handl. W zeznaniu podała płatniczka

[1] Por. OPA 2516/39.

obrót na 24.000 zł oraz 14.000 zł jako zwolnione od podatku z powodu uiszczenia podatku scalonego. Władza wymiarowa ustaliła obrót na 71.040 zł, z czego wyłączyła 11.040 zł jako obrót podlegający podatkowi scalonemu....

...Skarżąca zarzuca dowolność w ustaleniu obrotu, które nastąpiło, jak wyjaśnia władza w odpowiedzi na skargę, drogą tzw. metody porównawczej przez przesłuchanie 5 kupców, obznajomionych z działalnością odnośnych przedsiębiorstw i stosunkami miejscowymi, którzy to kupcy obliczyli, że obrót przedsiębiorstwa płatniczki wynosi 64% obrotu w analogicznym przedsiębiorstwie, należącym do Beli H.; obrót przedsiębiorstwa tej ostatniej obliczono przez porównanie z przedsiębiorstwem Bronisławy S., która prowadzi prawidłowe księgi handlowe. Skarga nie kwestionuje dopuszczalności takiego obliczenia obrotu w ramach art. 76 O. P. poz. 346/34 Dz. Ust.[1], wobec tego Trybunał uznał tę sprawę za niesporną. Natomiast skarga podnosi, że porównanie to było w konkretnym wypadku niedopuszczalne, ponieważ Bronisława S. prowadzi przedsiębiorstwo przy ulicy gęściej zaludnionej oraz sprzedaje inne towary, jak np. napoje alkoholowe. Otóż nie przesądzając, czy i kiedy jest dopuszczalne stosowanie metody porównawczej w ramach art. 76 O. P., Trybunał stwierdza, że opisana metoda porównawcza, jako nieznana Ordynacji Podatkowej, stosowana być może w każdym razie w granicach ciasnych i dających możliwą rękojmię zgodności ze stanem faktycznym. Słusznie uznała władza za tę granicę ustalenie obrotu na pewnej w ramach O. P. podstawie, tj. księgach handlowych. Z drugiej strony ma słuszność skarga, jeśli żąda, aby porównywane przedsiębiorstwa były do siebie zbliżone jednorodnością sprzedawanego towaru, położeniem zakładu itp. W danym jednak wypadku warunki te nie zachodzą, gdyż porównywanie odbywało się z przedsiębiorstwem Beli H., która ksiąg nie prowadzi i której obrót obliczono również przez porównanie, a więc z natury rzeczy w przybliżeniu. Poza tym zaś akta nie zawierają żadnych danych ustalających cechy charakterystyczne porównywanych przedsiębiorstw. Za dane takie nie może być uznany spisany dnia 18 kwietnia 1935 z 5 kupcami protokół. Jak władza w odpowiedzi na skargę przyznaje, cyfry porównawcze ustalone zostały tylko na podstawie znajomości przez owych kupców odnośnych przedsiębiorstw. Gdyby nawet uznać, że osoby zbadane dnia 18 kwietnia 1935 są biegłymi w rozumieniu art. 76 § 3 O. P., to okoliczność ta nie zwalnia ich od obowiązku uzasadnienia opinii. W danym jednak wypadku wnioski, wysnute przez badane osoby, z natury swej musiały być oparte na okolicznościach faktycznych (znajomość przedsiębiorstw, ruchu itp.), z czego wynika, że

[1] Art. 70 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

znajdująca się w aktach opinia może być uważana jedynie za opinię tzw. świadków biegłych. W tym jednak wypadku konieczne jest podanie w opinii nie tylko tych okoliczności faktycznych, z których biegli wyciągają wnioski, ale także podanie źródła znajomości okoliczności faktycznych; poza tym wnioski winny być uzasadnione na tyle, aby było widoczne, jaką drogą biegli doszli do konkluzji, zawartej we wniosku. Danych tych w aktach brak, wobec czego Trybunał uznał, że zaskarżone orzeczenie nie opiera się na danych, przewidzianych w art. 76 O. P. i uchylił je z powodu wadliwego postępowania....

2518.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Niechronologiczne wpisy.

Niechronologiczne księgowanie w dzienniku, wyjaśniane przez płatnika dodatkowym zaksięgowaniem przy końcu miesiąca opuszczonych przez przeoczenie pozycji, stanowi dostateczny powód do uznania ksiąg za nieprawidłowe.

Wyrok NTA z 27 kwietnia 1938 l. rej. 1162/36 w sprawie firmy „F. Sobota i S-ka“ Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1932.

...Skarżąca zarzuca niesłuszne odrzucenie ksiąg handlowych, jako podstawy wymiaru, dowolność wymiaru oraz obrazę art. 7 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym w związku z ustaleniem wysokości stawki podatkowej.

NTA rozważył co następuje:

Protokół badania ksiąg handlowych skarżącej z 10 maja 1933 ujawnia cały szereg wypadków niechronologicznego kontowania pozycji w dzienniku. W związku z powyższym ustaleniem władza wymiarowa wysunęła jako jeden z powodów dyskwalifikacji ksiąg niechronologiczne kontowanie w dzienniku.

W odwołaniu płatniczka, przyznając, iż niechronologiczne księgowanie miało miejsce przez przeoczenie wskutek opuszczenia w dzienniku pewnych pozycji, które to pozycje, ujawnione dopiero przy miesięcznym bilansowaniu, były księgowane dodatkowo z końcem miesiąca, twierdziła

jedynie, iż takie przeoczenia nie mogą stanowić tytułu do unieważnienia ksiąg handlowych.

NTA oparł się na powyższym niespornie ustalonym w toku przewodu administracyjnego stanie faktycznym, pomijając na zasadzie postanowienia art. 83 rozp. Prez. o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) twierdzenia faktyczne skargi, odbiegające od powyższego stanu faktycznego, i uznał, iż władze wymiarowe zasadnie uznały księgi handlowe za nieprawidłowe, a to w związku z niechronologicznym księgowaniem pozycji w dzienniku, co oczywiście sprzeciwia się zasadom prawidłowej księgowości.

Powyższy powód dyskwalifikacji ksiąg handlowych jako powód czysto formalnej natury nie uzasadnia jednak w świetle ustalonej judykatury NTA pominięcia tychże ksiąg, jako dowodu z zapisków. Wbrew powyższemu jednak władza pozwana nie rozprawiła się w zaskarżonym orzeczeniu z dowodem z ksiąg, jako dowodem z zapisków, pomijając odnośnie do kwestii nieujawnienia wzgl. wadliwego ujawnienia w księgach pewnych pozycji rachunków wyjaśnienie płatniczki w odwołaniu oraz stwierdzenie dodatkowego protokołu badania ksiąg z 24 lutego 1934....

W każdym przedsiębiorstwie wzgl. w każdej rachunkowości zdarzają się dwa rodzaje wpisów wzgl. księgowań opóźnionych; można je podzielić na: I. zwyczajne wpisy opóźnione i II. nadzwyczajne.

I. Zwyczajne opóźnienie w księgowaniu zawisłe jest wyłącznie od organizacji pracy przedsiębiorstwa.

Zwyczajne opóźnienia są: a) bieżące, b) bilansowe, c) sezonowe, d) osobiste i e) inne.

a) Opóźnienia bieżące zdarzają się wtedy, gdy księgowania zaszłości nie dokonuje się w dniu dokonania zaszłości ale w innych dniach: w następnym dniu lub później (księgowania w przedsiębiorstwie większym dokonuje się do trzech dni i później).

b) Opóźnienia bilansowe wywołane są przez różnorodność a zarazem i terminowość prac związanych z czynnościami bilansowymi. I tak: bilans miesięczny, surowy łączy się z pracami dla zbadania zgodności ksiąg między sobą, bilans roczny — z pracami przy zamknięciu ksiąg. Tego rodzaju prace zmuszają pracowników do wyłącznego oddania się im — i w ten sposób powstają zaległości.

c) Opóźnienia sezonowe zawisłe są już od właściwości pracy przedsiębiorstwa, a to od nierównomierności nasilenia pracy w pewnych okresach, np. kampania cukrownicza, sprzedaże przedświąteczne. W takich okresach wzgl. dniach cała uwaga przedsiębiorstwa skierowuje się na pokonanie zwiększonych prac, a inne czynności np. księgowanie nie są załatwiane.

d) Opóźnienia osobiste są to już zaległości spowodowane przez pracowników samych z różnych przyczyn, jak odpoczynek, choroby, urlop, wyjazd itp.; wtedy czynności takich pracowników — o ile nie muszą być załatwiane — zalegają.

e) Z innych powodów opóźnienia są już okolicznościowe, np. opracowanie statystyki doraźnej; w ogólności powstaje zaległość w pracy księgowej wskutek jakiegoś zdarzenia nieoczekiwanego.

Wszystkie opóźnienia zwyczajne mają tę właściwość, że chociaż wpisy są opóź-

nione, to jednak książkowanie jest porządkowe, według czasu, są one więc chronologiczne, chociaż spóźnione.

II. Opóźnienia nadzwyczajne są zawsze porządkowo nieczasowe tj. niechronologiczne. Teoretycznie nie powinny one zdarzać się, ale w praktycznym życiu gospodarczo-handlowym każdego przedsiębiorstwa nie mogą one nie zdarzać się. Przyczyną nadzwyczajnych księgowań opóźnionych jest: 1) całkowite pominięcie zaksiążkowania zdarzenia gospodarczego, 2) błędny wpis do ksiąg przez niezrozumienie zaszłości wzgl. zdarzenia (zamiast uznać rachunek towarów, obciąża się go albo odwrotnie), 3) mylne zaksiążkowanie wartości: 96 zamiast 69; albo mylne przeksiążkowanie: zamiast książkować raz na „winien", a raz na „ma", wpisuje się inaczej albo na całkiem inne rachunki. I właśnie zadaniem dobrze zorganizowanej rachunkowości jest samokontrola, która winna niedociągnięcia w księgowaniu wykrywać, uzupełniać, poprawiać. Jednym z zasadniczych sposobów wykazywania usterek i ustalania zgodności między poszczególnymi księgami a tym samym uzgodnienia między stanem majątkowym a zobowiązaniami jest miesięczny bilans surowy. Na taki bilans surowy powołuje się skarżąca.

W bilansie takim każde opuszczenie lub księgowanie odmienne ujawnia się przez niezgodność wartości majątkowych z kapitałowymi tj. niezgodność sum „winien" i „ma", albo też przez niezgodność ze szczegółowymi wykazami do składników zbiorowych np. do r-ku interesantów.

Fakt, że wartości (sumy) się nie zgadzają, jest dowodem jakiegoś nieprawidłowego zaksięgowania; wtedy szuka się omyłek, a po wykryciu prostuje się przez odpowiednie, dodatkowe już to uzupełniające już to poprawiające księgowanie.

Jeżeli księgowość jest dobrze zorganizowana, jeżeli ogół pracowników rozumie zadania, to tych dodatkowych wpisów nie ma wiele, ale mimo wszystko zawsze one się zdarzają. Ocena tych wpisów, a w szczególności ocena powodów całkowitego opuszczenia wpisów może wpłynąć na ujemną kwaliifkację prawidłowości ksiąg, ale wpisy spowodowane przez bilans surowy są zawsze dowodem prawidłowego prowadzenia ksiąg.

Wyrok NTA stwierdza, że firma skarżąca powołała się na bilans (surowy) miesięczny, który wykrywał opuszczenie wpisów, i że te opuszczenia były ujawniane z końcem miesiąca, czyli jest to dowodem, że firma miała księgowość prawidłowo zorganizowaną i postępowała zgodnie z nauką rachunkowości podwójnej.

Z powyższego rozważania musi się wysnuć wniosek, że przyczyny opuszczenia wpisów należy szczegółowo badać, a w szczególności wpisy, które powstały na zasadzie kontroli wykonanej przez miesięczne bilanse surowe.

Teofil Seifert

2519.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Zapiski: Termin księgowania rachunków na zakup towaru.

Księgowanie w zapiskach, nie będących księgami handlowymi, rachunków na zakup towaru dopiero w chwili regulacji rachunków nie sta-

nowi samo przez się przeszkody przeciw ustaleniu obrotu na podstawie tych zapisków, oczywiście o ile zapiski uwidaczniają cały obrót.

Wyrok NTA z 1 września 1938 l. rej. 5732/36 w sprawie Pawła Muchy przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

2520.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Zapiski — treść; moc dowodowa.

W odróżnieniu od ksiąg handlowych, zapiski mogą być prowadzone w odniesieniu do dowolnego fragmentu działalności przedsiębiorstwa a więc także np. na samą sprzedaż towaru w przedsiębiorstwie handlowym. Zależnie od tezy dowodowej, na której udowodnienie takie zapiski zostają ofiarowane, mogą one stanowić dowód zdatny lub niezdatny — tak więc zapiski, obejmujące tylko sprzedaż, mogą być zdatnym dowodem na wysokość obrotu przedsiębiorstwa, natomiast nie będą zdatnym dowodem na jego dochód.

Wyrok NTA z 20 stycznia 1939 l. rej. 5520/35 w sprawie Moryca Bieżyńskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Władza pozwana nie uwzględniła odwołania skarżącego od wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1933, dokonanego odmiennie od zeznania, z tym uzasadnieniem, że „zadeklarowane do wymiaru podatku zapiski uznała Komisja Odwoławcza za nienadające się do ustalenia obrotu, ponieważ nie wykazano w nich remanentu na początek roku, zakupu towarów oraz remanentu na koniec roku, przez co nie odzwierciedlają całokształtu działalności przedsiębiorstwa. Zeznania świadka Mani F. Komisja Odwoławcza nie wzięła pod uwagę, gdyż świadek, jako ekspedientka dorywczo tylko wpisująca do bloczków utargowaną kwotę, nie mogła znać całokształtu obrotów przedsiębiorstwa".

Na zarzuty skargi wniesionej na to orzeczenie rozważył NTA co następuje:

W odróżnieniu od ksiąg handlowych, których zadaniem jest odzwierciedlenie w całej rozciągłości stanu przedsiębiorstwa i jego transakcji, za-

piski mogą być prowadzone w odniesieniu do dowolnego fragmentu tej działalności, a więc także np. na samą sprzedaż towaru w przedsiębiorstwie handlowym. Zależnie od tezy dowodowej, na której udowodnienie takie zapiski zostają ofiarowane, mogą one stanowić dowód zdatny lub niezdatny — tak więc zapiski, obejmujące tylko sprzedaż, mogą być zdatnym dowodem na wysokość obrotu przedsiębiorstwa, natomiast nie będą zdatnym dowodem na jego dochód, nie obejmując istotnych dla ustalenia dochodu okoliczności faktycznych (koszty handlowe, remanenty). Uzasadnienie więc pominięcia zapisków jako dowodu na wysokość obrotu wyłącznie tą okolicznością, że nie odzwierciedlają one całokształtu działalności przedsiębiorstwa, a w szczególności stanu remanentów i wysokości zakupów, nie jest wystarczające. Tak samo pominięcie zeznań świadka, który nie był ofiarowany na okoliczność „całokształtu obrotów", lecz na fakt skrupulatnego zapisywania utargów, nie jest dostatecznie uzasadnione, zwłaszcza, że świadek ten złożył zeznanie, obejmujące także i tę ostatnią okoliczność faktyczną. Oczywiście fakt, że zapisków dokonuje w większości wypadków właściciel przedsiębiorstwa, nie jest sam przez się wystarczający dla odmówienia wiarogodności zapiskom. . .

2521.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Materiał informacyjny władz skarbowych[1]. — Prawo zwalczania ustaleń faktycznych, przytoczonych w zaskarżonym orzeczeniu.

1. Informacje, posiadane przez władzę skarbową, mogą być wyzyskane przeciwko płatnikowi tylko w tym wypadku, jeśli nie potrafił wyjaśnić różnic między stanem faktycznym przezeń podanym a treścią informacji.

2. Niezależnie od tego, czy odwołanie zawierało konkretne zarzuty, płatnikowi służy prawo zwalczania ustaleń faktycznych przytoczonych w zaskarżonym orzeczeniu.

Wyrok NTA z 16 grudnia 1938 l. rej. 1310/37 w sprawie Kazimierza Ruczkowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

. . . Jak wynika z treści zaskarżonego orzeczenia, władza pozwana nie

---

[1] Por. OPA 2376/38.

uznała przedłożonego przez płatnika zestawienia zakupionego towaru za podstawę do obliczenia wysokości obrotu z tego powodu, że nie obejmuje ono całego zakupu, np. zakupu w firmie Płonka, „Szkło Okienne" itp. Skarga zarzuca, że zakupy poczynione w tych firmach nie były przeznaczone dla przedsiębiorstwa handlowego, lecz tylko dla użytku prywatnego i że władza pozwana nie powinna była ustalać obrotu na podstawie niesprawdzonych przypuszczeń, że wspomniane zakupy przeznaczone były dla zakładu handlowego płatnika. W związku z tym władza pozwana podnosi w odpowiedzi na skargę, że skoro odwołanie nie zawierało konkretnych zarzutów, wymagających zbadania i rozstrzygnięcia, nie dopuściła się ona wadliwości postępowania, załatwiając odwołanie zgodnie z orzeczeniem władzy wymiarowej, wydanym w trybie art. 111 O. P. Niemniej jednak stwierdzić należy, że niezależnie od tego, czy odwołanie zawierało konkretne zarzuty, płatnikowi służy prawo zwalczania ustaleń faktycznych przytoczonych w zaskarżonym orzeczeniu. Ustalenie, że płatnik zakupywał towary w firmie Płonka Poznań i w firmie „Szkło Okienne", mające dyskwalifikować przedłożone przez niego zestawienie zakupów, jako niekompletne, oparła władza na materiale informacyjnym, znajdującym się w aktach sprawy. Informacje, które władza posiada, nie są jednak same przez się dostatecznym dowodem. Mogą one być wyzyskane przeciwko płatnikowi tylko w tym wypadku, jeśli nie potrafił wyjaśnić różnic między stanem faktycznym przezeń podanym a treścią informacji. Skoro więc władza w konkretnym przypadku ujemną ocenę zaofiarowanego przez płatnika dowodu na wysokość zakupów oparła na treści materiału informacyjnego, nieznanego płatnikowi, nie dawszy mu poprzednio sposobności do wyjaśnienia różnicy, zachodzącej między materiałem informacyjnym a zaofiarowanym przez płatnika materiałem dowodowym, to NTA dopatrzył się w tym wadliwości postępowania....

2522.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odpowiedzialność członków zarządu spółki z ogr. odp. za podatki, wymierzone spółce[1].

1. Rozstrzygnięcie sporu, czy dana osoba ma odpowiadać wobec Skarbu za cudzy dług podatkowy z mocy przepisów prawa cywilnego lub handlowego, należy do właściwości sądów powszechnych.

---

[1] Por. OPA 1268/35.

2. Rozstrzygnięcie sporu, dotyczącego opartej na art. 298 k. h. odpowiedzialności członków zarządu spółki z ogr. odp. za uiszczenie podatków, wymierzonych spółce, należy do właściwości sądów powszechnych.

Wyrok Izby Cywilnej SN z 1 lipca 1936 C I 2847/35 w sprawie Szlomy Kerszenbluma przeciw Skarbowi Państwa i innym o wyłączenie.

Szloma Kerszenblum w pozwie przeciwko Urzędowi Skarbowemu i firmie „Ziarno" żądał uznania za jego własność i zwolnienia spod zajęcia ruchomości, papierów wartościowych i sumy 8600 zł, które Urząd Skarbowy zajął u niego w listopadzie 1934 za podatki z 1931 i 1932 r. spółki „Ziarno", w której był zarządcą do 31 grudnia 1931, wyjaśniając, iż za podatki te nie może być odpowiedzialny.

Sąd Okręgowy uwzględnił pozew z wyjątkiem odsetek od sumy 8600 zł, a Sąd Apelacyjny wyrok zatwierdził i dodatkowo uwzględnił pozew w odniesieniu do odsetek od nieprawnie zabranej sumy do chwili zażądania jej zwrotu.

Skarga kasacyjna Skarbu Państwa zarzuca wyrokowi Sądu Apelacyjnego naruszenie: 1) art. 351 k. p. c. oraz § 4 i 51 rozp. Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 o post. egzek. władz skarb. (poz. 580/32 oraz 78/34 Dz. Ust.) na skutek nieuwzględnienia zarzutu Skarbu Państwa w przedmiocie niedopuszczalności drogi sądowej z założenia, iż władza skarbowa jest właściwa do decydowania o odpowiedzialności z tytułu podatków w zakresie przepisów prawa materialnego, odpowiedzialność zaś w przypadku opiera się na przepisach k. h., aczkolwiek § 4 rozp. z 25 czerwca 1932 uprawnia władze skarbowe do kierowania egzekucji w trybie administracyjnym nie tylko przeciwko bezpośrednio zobowiązanym, lecz i przeciwko wszystkim osobom, odpowiedzialnym z mocy istniejących przepisów, tzn. również według przepisów prawa prywatnego, wobec nieczynienia przez ustawę rozróżnienia w tym względzie; 2) art. 351 k. p. c., art. 298 k. h. z 1934 r. oraz art. I, XLIV i XLVII przep. wprow. k. h. przez uznanie, iż przepisy nowego k. h. nie mają zastosowania do zdarzeń, powstałych przed 1 lipca 1934, w oparciu się na art. XLIV tychże przepisów, aczkolwiek z zestawienia tego przepisu z art. XLVII przep. wprow. wynika, iż odpowiedzialność członka zarządu spółki z ogr. odp. należy oceniać według nowego prawa, a nie uchylonego, i 3) wreszcie art. 351 k. p. c. oraz art. 145 i 243 k. z. przez zasądzenie odsetek, aczkolwiek według wyjaśnienia SN w wyroku nr 548/34 w dokonaniu zajęcia i sprzedaży zajętych ruchomości przejawia się akt władzy, za który Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności.

Zarzuty skargi kasacyjnej są bezzasadne. Sąd Apelacyjny ustalił, iż egzekucja podatku, przypadającego od spółki „Ziarno", była skierowana

bezpośrednio do mienia Kerszenbluma za spółkę, nie zachodzi zatem spór o prawo własności zajętego mienia, lecz o prawo Urzędu Skarbowego dochodzenia podatków, przypadających od spółki „Ziarno", bezpośrednio na mieniu byłego zarządcy. Jeżeli stosownie do § 4 rozp. z 25 czerwca 1932 egzekucja może być skierowana nie tylko przeciwko samemu zobowiązanemu, lecz i przeciwko osobom, które według istniejących przepisów odpowiadają za daną należność, to skierowanie egzekucji do mienia tych osób możliwe jest wtedy tylko, gdy osoby te objęte zostały przez specjalne przepisy, nakładające na nie odpowiedzialność za dług głównego płatnika. Rozstrzygnięcie sporu, czy dana osoba ma istotnie odpowiadać wobec Skarbu za cudzy dług podatkowy z mocy przepisów prawa cywilnego lub handlowego, należy do sądów, jest to bowiem spór o prawo prywatne, który w myśl art. 2 k. p. c. należy do właściwości sądu powszechnego, jak to już wyjaśnił SN w orzeczeniu nr 656/34[1].

Nie zmienia położenia rzeczy okoliczność, iż w powołanym orzeczeniu SN miał na względzie art. 10 dekretu o spółkach z ogr. odp. z 1919 r., a obecnie spór toczy się na tle przepisów k. h. z 1934 r., albowiem zarówno dawne, jak i obecne przepisy o odpowiedzialności członków zarządu spółek z ogr. odp., różniąc się jedynie co do zakresu tej odpowiedzialności, noszą jednakowo charakter prawa prywatnego. Art. 298 k. h. przewiduje osobistą i solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki z ogr. odp. członków zarządu, jeżeli egzekucja, skierowana do majątku spółki, okazała się bezskuteczna, zastrzegając, iż nie narusza to przepisów, ustanawiających dalej idącą odpowiedzialność członków zarządu (§ 2 art. 298 k. h.).

Są to przepisy, z których nie można wysnuć wniosku, iżby władze skarbowe na ich podstawie mogły według własnego uznania ustalić odpowiedzialność członka zarządu, który by w takim razie nie mógł skorzystać z prawa obrony na innej drodze prócz zaskarżenia postanowienia władz w trybie administracyjnym. Niesłusznie przeto twierdzi strona skarżąca, że sąd nie może badać zasadności i legalności zarządzenia władzy, ponieważ sąd rozstrzyga i w przypadku rozstrzygnął tylko spór w granicach swej właściwości, tj., czy w danych okolicznościach b. zarządca spółki z ogr. odp. może odpowiadać za należność podatkową od znajdującej się w likwidacji spółki. Pierwszy więc zarzut jest bezzasadny.

Bezpodstawny jest też i zarzut drugi kasacji. Z okoliczności, iż odpowiedzialność powoda za podatki uzasadniona jest przepisami k. h., nie

---

[1] Teza cyt. wyroku z 6 marca 1934 I C 2919/32 brzmi: Spór o ustalenie odpowiedzialności zarządcy spółki z ogr. odp. za zaległości podatkowe tej spółki jest sporem o prawo cywilne i jako taki należy do właściwości sądów powszechnych.

wynika, by Skarb Państwa mógł bezpośrednio zwrócić się do niego o zapłatę należności podatkowej nawet bez ustalenia jego odpowiedzialności. W myśl art. 298 k. h. egzekucja przeciwko powodowi mogłaby być skierowana tylko wtedy, gdyby się okazało, iż dochodzenie należności od spółki było bezskuteczne, co wszakże w przypadku ustalone nie zostało.

Zajęcie mienia powoda przez Urząd Skarbowy było czynnością, wchodzącą w zakres jego władzy, lecz skoro czynność ta uznana została przez Sąd za niezgodną z przepisami prawa, Skarb powinien odpowiadać za jej skutki zgodnie z zasadą art. 134 k. z. w związku z art. 157 k. z. Zobowiązując Skarb Państwa do zwrotu niewłaściwie zajętej sumy pieniężnej, Sąd w myśl art. 243 i 248 k. z. zasadnie zasądził powodowi odsetki zwłoki od chwili zażądania zwrotu sumy.

Z tych zasad skargę kasacyjną należało oddalić.

Poruszona w powyższym wyroku SN kwestia sposobu ustalania osobistej odpowiedzialności zarządców spółki z ogr. odp. za należności podatkowe, wymierzone spółce, nie została jeszcze rozstrzygnięta przez NTA. Dotychczasowe jednak orzecznictwo Trybunału zdaje się wskazywać, iż zasadnicze założenia, na których w powołanym orzeczeniu oparł się SN, odpowiadają poglądom, niejednokrotnie już wyrażonym w wyrokach NTA (por. m. i. OPA 2091/38 oraz orzecznictwo i doktrynę, przytoczoną przez Rosenkranza w glosie do powyższego wyroku). Najwyraźniejszą w tym względzie wskazówkę zawiera wydany ostatnio wyrok z 5 października 1938 l. rej. 5598/36, w którym Trybunał, rozważając kwestię odpowiedzialności nabywcy majątku firmy za przypadające od niej zaległości podatkowe, wyjaśnił, iż art. 188 k. z. nie może, jako przepis specjalny natury prywatnoprawnej, uzasadniać dochodzenia w drodze egzekucji skarbowej pretensji, wynikłej z prawa publicznego. Na tej samej właśnie przesłance opiera się stanowisko, zajęte przez SN w sprawie charakteru odpowiedzialności członków zarządu spółek z ogr. odp. za zobowiązania podatkowe rzeczonych spółek. Jedynie bowiem okoliczność, iż art. 298 k. h., z którego odpowiedzialność powyższa wynika, jest przepisem prawa prywatnego, skłoniła SN do uznania, że spór, dotyczący istnienia lub zakresu tej odpowiedzialności, stanowi spór o prawo prywatne, a zatem rozstrzygnięcie jego należy w myśl art. 2 k. p. c. do właściwości sądów powszechnych.

Jednak fakt, iż z mocy obowiązujących przepisów do uiszczenia należności podatkowych obowiązane są oprócz samych płatników nadto i inne osoby, nie powoduje zmiany charakteru wspomnianych należności, za których zapłatę osoby te ponoszą odpowiedzialność. W konsekwencji zdawałoby się, iż nie powinien również ulec modyfikacji ściśle związany z powyższym charakterem sposób ustalania i realizacji tych należności. W ten właśnie sposób starano się uzasadnić właściwość władz skarbowych do orzekania o odpowiedzialności spadkobierców za należności podatkowe spadkodawcy (por. artykuł St. Hillbrichta w Polskim Procesie Cywilnym 1935 str. 56—59, w którym został położony nacisk na okoliczność, iż zobowiązanie podatkowe przez przejście w drodze sukcesji na spadkobierców nie zmienia swego charakteru publicznoprawnego i nie przekształca się w pretensję prywatną). Argumentacji powyższej przeciwstawiono jednak rozumowanie oparte na przesłance, iż źródłem odpowiedzialności spadkobierców nawet za należności publicznoprawne spadkodawcy są przepisy o spadkobraniu, a więc postanowienia prywatne, zobowiąza-

nie przeto sukcesorów do uiszczenia tych należności posiada charakter mieszany, częściowo publiczno, częściowo zaś prywatnoprawny. Z przesłanki tej wysnuty został wniosek, iż kwestia ustalenia samego istnienia należności podatkowej nawet w stosunku do spadkobierców podatnika należy do wyłącznej właściwości władz skarbowych, rozstrzyganie natomiast o istnieniu i zakresie odpowiedzialności za powyższe pretensje, o ile ona wynika z samego przymiotu spadkobrania, podlega, wobec prywatnoprawnego charakteru wchodzących w grę stosunków, wyłącznej kompetencji sądów powszechnych (por. Rosenkranza artykuł w Palestrze 1935 str. 87—97 i glosę OPA 2091/38). Rozumowanie powyższe w istocie rzeczy zgodne jest ze stanowiskiem, zajętym w omawianym wyroku SN. W ostatecznym bowiem rezultacie prowadzi ono do wniosku, iż rozstrzygnięcie sporu o istnienie i zakres wynikającej z przepisów prawa prywatnego odpowiedzialności za długi podatkowe osób trzecich należy do właściwości sądów powszechnych, z tym jedynie zastrzeżeniem, iż sądy te związane są decyzją władz skarbowych w kwestii istnienia i wysokości wspomnianych długów. Zastrzeżenie to nie zostało wprawdzie w powołanym wyroku wyraźnie wypowiedziane, pominięcie powyższe tym się jednak wyłącznie tłumaczy, iż w rozpatrywanym przez SN przypadku kwestionowana była jedynie właściwość sądów powszechnych do orzekania o wynikającej z art. 298 k. h. odpowiedzialności za należności podatkowe, samo natomiast istnienie ani wysokość zobowiązań podatkowych, objętych tą odpowiedzialnością, nie były w ogóle przedmiotem sporu.

Wskazane powyżej rozumowanie podważa przynajmniej na pierwszy rzut oka trafność stanowiska, opartego na przesłance, iż fakt rozciągnięcia ustawowej odpowiedzialności za uiszczenie odnośnych należności na osoby, które nie są bezpośrednio zobowiązane do ich zapłaty, nie powoduje zmiany charakteru samych pretensji jako takich, a w konsekwencji i właściwości władz, powołanych do ich ustalania. W świetle bowiem przytoczonej argumentacji władze skarbowe nie zostają bynajmniej pozbawione kompetencji do orzekania o istnieniu i wysokości należności podatkowych, lecz nie wolno im jedynie rozstrzygać w sposób władczy, tj. w trybie postępowania administracyjnego, o odpowiedzialności osób trzecich w przypadkach, gdy tytuł odpowiedzialności opiera się na przepisach o charakterze prywatnoprawnym, a więc na takich postanowieniach, które nie stwarzają więzi publicznoprawnej pomiędzy Państwem a osobą zobowiązaną. Nasuwa się jednak pytanie, czy istotnie okoliczność, że w omawianych przypadkach wspomniana odpowiedzialność została ustanowiona z mocy przepisów, zawartych w prawie prywatnym, przesądza kwestię, iż nawet wówczas, gdy chodzi o należności podatkowe, odpowiedzialność ta posiada charakter prywatnoprawny, uzasadniający wyłączną właściwość sądów powszechnych dla jej ustalenia i realizacji. Rozumie się wprawdzie samo przez się, iż w zasadzie przepisy prawa cywilnego lub handlowego, a więc m. i. również art. 298 k. h., regulują stosunki o charakterze prywatnoprawnym i dlatego uważane są za należące do dziedziny prawa prywatnego. Nie oznacza to jednak, aby w przypadku, gdy zawarte w nim normy lub zasady mają znaleźć zastosowanie do pretensji o charakterze publicznoprawnym, nie należało traktować ich jako norm, wchodzących w zakres prawa publicznego. Zagadnienie powyższe wiąże się ściśle z kwestią recepcji przepisów prawa prywatnego do dziedziny publicznoprawnej. W zasadzie o stosunkach publicznoprawnych decydować powinny wyłącznie przepisy o charakterze publicznym. Brak jednak kodyfikacji ogólnych zasad prawa publicznego, tłumaczący się m. i. ogromem wchodzącego w grę materiału i trudnościami należytego uregulowania przez prawo publiczne licznych kwestii i zagadnień, które powstają przede wszystkim w stosunkach prywatnoprawnych i które w kodyfikacjach prawa prywatnego znalazły rozstrzygnięcie, stwarza konieczność stosowania w drodze wspomnianej re-

cepcji całego szeregu norm i zasad prawa prywatnego przy regulowaniu stosunków, opartych na tytułach publicznych. Dla przykładu chociażby przytoczyć wypadnie przepisy, dotyczące uiszczenia, potrącenia, zdolności do działań prawnych itp. Oczywiście recepcja taka dopuszczalna jest jedynie wówczas, gdy w prawie publicznym nie ma specjalnych przepisów, obowiązujących w stosunku do określonej lub określonych kategorii pretensji o charakterze publicznoprawnym. Ponadto wyłączyć należy takie normy prawa prywatnego, które wiążą się ściśle bądź w ogóle z samą istotą stosunków prywatnoprawnych, bądź z istotą pewnej określonej kategorii rzeczonych stosunków, bądź wreszcie znajdują się w sprzeczności lub nie odpowiadają charakterowi publicznemu odnośnych pretensji, do których miałyby w drodze analogii znaleźć zastosowanie. Gdy jednak przeszkody powyższe nie zachodzą, recepcję powyższą uznać należy za dopuszczalną i prawnie uzasadnioną. Przedstawione powyżej poglądy znalazły m. i. wyraz i w orzecznictwie SN, który w wyroku OPA 2252/38 wyjaśnił, iż Skarbowi Państwa służy prawo zgłoszenia zarzutu potrącenia należności podatkowych w sporze o zasądzenie od niego pretensji prywatnoprawnej z zastosowaniem odpowiednich przepisów k. z. Chociaż więc o losach pretensji podatkowych, a w szczególności o sposobie ich zaspokojenia m. i. w drodze potrącenia decydować powinno w zasadzie właściwe prawo publiczne, SN uznał jednak za dopuszczalne, aby przy ustalaniu warunków kompensaty rzeczonych pretensji znalazły wobec braku odnośnych przepisów w prawie publicznym odpowiednie zastosowanie postanowienia, mieszczące się w kodyfikacji prawa prywatnego.

Przechodząc na tle powyższych uwag ogólnych do przewidzianej w art. 298 k. h. odpowiedzialności członków zarządu spółek z ogr. odp., rozważyć przede wszystkim wypadnie, czy charakter przepisu, ustanawiającego wspomnianą odpowiedzialność, uzasadnia w ogóle dopuszczalność zastosowania go do pretensji publicznoprawnych, a w szczególności do należności podatkowych. Otóż wydaje się, iż chociaż omawiany przepis art. 298 k. h. dotyczy wyłącznie odpowiedzialności członków zarządu pewnej szczególnej kategorii spółek handlowych, to jednak zacieśnianie sfery jego działania jedynie do należności o charakterze prywatnoprawnym tylko z tego względu, iż został on zamieszczony w k. h., nie byłoby dostatecznie uzasadnione. Względy bowiem, które skłoniły prawodawcę do ustanowienia w pewnych warunkach osobistej i solidarnej odpowiedzialności członków zarządu spółek z ogr. odp. za zobowiązania rzeczonych spółek, wchodzą w grę w równej, jeśli nie w większej mierze w odniesieniu do należności podatkowych, a więc pretensji, których realizacja konieczna jest dla zaspokojenia potrzeb ogółu obywateli. Wprawdzie wprowadzenie wspomnianej odpowiedzialności, dotyczącej pewnej szczególnej kategorii spółek handlowych, tłumaczy się niewątpliwie specyficznymi właściwościami tych spółek oraz nadużyciami, jakie w związku z ich działalnością były popełnione. Z tego więc punktu widzenia przepis, który odpowiedzialność tę przewiduje, istotnie należałoby uznać za postanowienie o charakterze specjalnym, co w konsekwencji mogłoby na pierwszy rzut oka uzasadniać pogląd o niedopuszczalności stosowania go do pretensji nie przewidzianych w nim wyraźnie. Wniosek taki nie odpowiadałby jednak celowi ani charakterowi rzeczonego postanowienia, skoro zawarta w nim norma ani nie wiąże się z samą istotą objętych nim pretensji, ani nie znajduje się w sprzeczności lub nie odpowiada charakterowi majątkowych należności, opartych na tytule publicznym. Skoro więc istnieją podstawy do uznania dopuszczalności recypowania omawianego przepisu do dziedziny publicznoprawnej, wydaje się, iż powinien być w tym zakresie, w jakim znajduje w drodze analogii zastosowanie do należności o charakterze publicznoprawnym, uważany za stanowiący normę prawa publicznego, w konsekwencji zaś oparta na nim odpowiedzialność za należności wymierzone spółkom

z ogr. odp. powinna być traktowana jako wynikająca z tytułu publicznego, uzasadniającego ustalanie i realizowanie jej w drodze postępowania administracyjnego.

Uznanie słuszności tego poglądu odpowiadałoby przytoczonej powyżej zasadzie, iż fakt ustawowego rozszerzenia odpowiedzialności poza zakres osób, obowiązanych bezpośrednio do uiszczenia odnośnej pretensji, nie wpływa na zmianę charakteru samej należności jako takiej. Przytoczone rozstrzygnięcie zgodne byłoby nadto z celem przepisów, uznających wyłączną właściwość władz skarbowych do ustalenia w drodze administracyjnej, a poza przewidzianymi przez prawo wyjątkami również i do dochodzenia w powyższym trybie — należności podatkowych. Nadając tym należnościom wspomniany przywilej liczył się bowiem prawodawca z wywołaną względami na interes publiczny koniecznością uproszczenia, ułatwienia, a w konsekwencji i przyśpieszenia czynności, zmierzających do ustalenia i zrealizowania zobowiązań podatkowych. Wydaje się zaś, iż względy powyższe pozostają w tej samej mierze aktualne w przypadku, gdy wobec niemożności lub trudności, jakie nastręcza ściągnięcie takiej należności od bezpośrednio zobowiązanego, zmuszone są władze skarbowe skierować poszukiwania do osób, które za jej uiszczenie ponoszą z mocy istniejących przepisów dodatkową odpowiedzialność. Możnaby wprawdzie zarzucić, iż podobne względy wchodzą również w rachubę w przypadku, gdy osoba trzecia dobrowolnie przyjęła na siebie odpowiedzialność za uiszczenie przypadającej od kogo innego pretensji o charakterze publicznym, a jednak zrealizowanie takiej odpowiedzialności może nastąpić wyłącznie w drodze sądowej. Podobny jednak zarzut zapoznawałby istotną różnicę, zachodzącą pomiędzy charakterem ustawowej odpowiedzialności, jako wprowadzonej z mocy nakazu prawodawcy, a odpowiedzialnością, wynikającą z woli strony, która dobrowolnie zgodziła się na uregulowanie cudzego długu. W tym ostatnim bowiem przypadku tytuł, na którym opiera się odpowiedzialność trzeciego za uiszczenie wspomnianej pretensji, posiada zawsze bez względu na cechy należności, będącej przedmiotem poręki, charakter prywatnoprawny, jako tytuł znajdujący źródło w umowie, zawartej pomiędzy kontrahentami.

Na poparcie wreszcie słuszności przedstawionego powyżej stanowiska przytoczyć wypadnie zdanie, wyrażone w glosie prof. Wróblewskiego OPA 1268/35. Uzasadniając odosobniony zresztą w doktrynie prawa handlowego (por. m. i. Allerhand, Kodeks Handlowy, str. 470 uw. 5, oraz Dziurzyński, Fenichel i Honzatko, Kodeks Handlowy, str. 481) pogląd, iż roszczenie, którego z mocy odpowiedzialności, przewidzianej w art. 298 k. h., dochodzi się od członków zarządu spółek z ogr. odp., posiada samoistny charakter odszkodowawczy, uznaje jednak prof. Wróblewski możliwość zajęcia odmiennego stanowiska, odpowiadającego dosłownemu brzmieniu powołanego przepisu i poglądom większości komentatorów oraz wyjaśnia, iż w ramach tych poglądów przyjąć wypadnie, że zobowiązania podatkowe, których na podstawie art. 298 k. h. poszukuje się od członków zarządu, nie utraciły przez to swego poprzedniego charakteru, mogą być przeto i od nich ściągane w trybie egzekucji administracyjnej.

W zakończeniu powyższych uwag podkreślić należy, iż reprezentowane w glosie niniejszej stanowisko znajduje również potwierdzenie w postanowieniach § 4 ust. 2 rozp. Rady Min. o post. egzek. władz skarb. poz. 580 Dz. Ust., które stanowią, iż egzekucja objętych tym rozp. należności może być skierowana nie tylko przeciwko bezpośrednio obowiązanemu do zapłaty odnośnej pretensji, lecz również przeciwko wszystkim osobom, które według istniejących przepisów są obowiązane do uregulowania tej pretensji lub ponoszą odpowiedzialność za jej uiszczenie. Postanowienie powyższe nie wprowadza żadnych rozróżnień w zależności od rodzaju przepisów, przewidujących wspomnianą odpowiedzialność, brak byłoby przeto wystar-

czających podstaw do uznania, iż nie dotyczy ono tych przypadków, w których odpowiedzialność za uiszczenie należności opiera się na przepisach, zawartych w prawie cywilnym lub handlowym. Ponadto fakt nieprzeprowadzenia rzeczonych rozróżnień pośrednio przynajmniej dowodzi, iż autorowie rozp. z 25 czerwca 1932 odpowiedzialność tę we wszystkich przypadkach, do których ona odnosi się, traktowali jako posiadającą zawsze charakter publicznoprawny. Gdyby bowiem brana była przez nich pod uwagę możliwość uznania w pewnych warunkach wspomnianej odpowiedzialności za prywatnoprawną, to wprowadzenie bez żadnych zastrzeżeń przepisu o realizowaniu jej w drodze egzekucji administracyjnej wykraczałoby poza ramy udzielonych Radzie Min. w ustawie z 10 marca 1932 poz. 328 Dz. Ust. upoważnień, skoro ustawa powyższa, jak wynika z postanowień art. 1 i 4, nadała władzom skarbowym prawo przymusowego ściągania takich jedynie świadczeń pieniężnych, które na podstawie obowiązujących przepisów poszukiwane są w drodze egzekucji administracyjnej, i skoro należności, za które ponosi się odpowiedzialność opartą na tytule prywatnoprawnym, nie mogłyby być w braku specjalnych przepisów ustawy w żadnym razie zaliczone do świadczeń tego rodzaju kategorii. W związku z powyższym wydaje się, iż pogląd wyrażony w glosie Rosenkranza (OPA 2091/38), jakoby § 4 rozp. z 25 czerwca 1932 miał uzasadniać właściwość władz skarbowych do egzekwowania objętych tym rozp. świadczeń pieniężnych również i wówczas, gdy — zdaniem glosatora — odpowiedzialność ta opiera się na tytule prywatnoprawnym, mógłby być nawet z punktu widzenia stanowiska, reprezentowanego przez Rosenkranza, uznany za trafny jedynie w tym przypadku, gdyby upoważnienie, udzielone Radzie Min. w ustawie z 10 marca 1932, nie zawierało ograniczeń, wynikających z postanowień art. 1 rzeczonej ustawy, a zatem stwarzało możliwość prowadzenia egzekucji administracyjnej i w takich przypadkach, w których obowiązek uiszczenia należności wynika z odpowiedzialności, opartej na tytule prywatnoprawnym.

Witold Bendetson

2523.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z kapitałów — potrącalne koszty.

Jako koszty osiągnięcia dochodu z kapitałów są potrącalne w stosunkowej części także wydatki, które nie są wyłącznie związane z przychodami z kapitałów, ale mają także na celu zabezpieczenie samego źródła dochodu.

Wyrok NTA z 13 grudnia 1938 l. rej. 2948/37 i 2949/37 w sprawie Michała i Efraima Mendlów przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

Skarżący domagali się w postępowaniu administracyjnym odliczenia od dochodu z kapitałów kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tego dochodu, uzasadniając to żądanie tym, że kapitał wypożyczony wymaga różnych zabiegów, aby kapitał i dochód z niego zachować i zabezpieczyć, w szczególności twierdzili, że w tym celu trzeba prowadzić procesy i egzekucje, połączone z wydatkami na koszty sądowe, adwokackie i komorników. Władze podatkowe odmówiły potrącenia od dochodu z tytułu kosztów w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym wydatków na podróże i na koszty sądowe, adwokackie itp., ponieważ nie dotyczyły one zabezpieczenia i zachowania dochodu z kapitałów, lecz dotyczyły zabezpieczenia wzgl. zrealizowania samych kapitałów jako źródła dochodu.

W skargach kasacyjnych skarżący zarzucają obrazę art. 6 ustawy i art. 113—115 O. P., uzasadniając zarzut merytoryczny obrazy art. 6 w sposób analogiczny jak w postępowaniu administracyjnym. Władza pozwana natomiast w odpowiedziach na skargi wnosi o oddalenie skarg, ponieważ skarżący nie udowodnili, że celem procesów, których koszty potrącili od przychodów, było „w pierwszej mierze odzyskanie należnych odsetek od wypożyczonego kapitału, a nie samego kapitału".

NTA rozważył co następuje:

Władza pozwana sama przyznaje, że wydatki związane z osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem przychodu z kapitałów, a wśród nich w szczególności koszty procesowe w szerszym znaczeniu, mogą stanowić koszty w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy, jeśli są przyczynowo związane przede wszystkim z przychodem czyli z wpływami z tytułu odsetek od lokat kapitałowych, a odmawia im tego charakteru, jeśli wydatki te są ponoszone nie tylko na uzyskanie przychodu z odsetek, jego zachowanie i zabezpieczenie, ale obok tego celu także na zabezpieczenie samego kapitału pożyczkowego jako źródła dochodowego. Takie atoli ścieśnienie zasady, wypływającej z powołanego przepisu, nie znajduje dostatecznego oparcia ani w samej osnowie przepisu ustawy ani w wynikającym z tego przepisu zamiarze ustawodawcy. Nie ma racjonalnego argumentu dla twierdzenia, że wolą ustawy jest, by w wypadku, gdy wydatki takie mają dwojaki cel, wydobycia przychodów i zabezpieczenia samego źródła tych przychodów, traciły one w całości charakter kosztów w myśl ust. 1 art. 6 a zatem także w tej części, która przypada na „osiągnięcie, zachowanie i zabezpieczenie" samych przychodów, i by z powodu tego skumulowanego charakteru w całości uzasadnione było stosowanie przepisu art. 8 p. 6 ustawy o wydatkach, które z przychodów źródłowych nie mogą być potrącone.

W powyższej kwestii wypowiedział się się też NTA m. i. w wyroku z 26 października 1935 l. rej. 2576—2580/34 (Zb. wyr. nr 1113 S[1]) w tym

---

[1] OPA 1258/35.

sensie, że jako koszty osiągnięcia dochodu z kapitałów są potrącalne w stosunkowej części także wydatki, które nie są wyłącznie związane z przychodami z kapitałów.

Stanowisko zatem władzy, by zgłoszone przez skarżących do potrącenia wydatki nie mogły być uznane za koszty w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy tylko z tego powodu, że były poniesione także w celu zabezpieczenia źródła dochodu, nie jest trafne.

O ile władza pozwana broni zaskarżonych orzeczeń także w płaszczyźnie formalnej tym, że skarżący nie udowodnili swoich żądań w postępowaniu wymiarowym, to wystarczy na podstawie akt przeciwstawić tej obronie nie tylko brak wezwania podatników do dostarczenia dowodów czy to na tezę, że wydatki zgłoszone do potrącenia służyły celom wymaganym przez ustawę, czy to na wysokość wydatków przypadających na osiągnięcie, zachowanie i zabezpieczenie przychodów z kapitałów, ale nawet w ogóle kwestionowania tych wydatków zgodnie z postanowieniami art. 71—72 wzgl. art. 112—114 O. P.

W tym stanie rzeczy NTA uznał skargi za uzasadnione i orzekł uchylenie zaskarżonych orzeczeń zarówno jako niezgodnych z ustawą jako też z powodu wadliwego postępowania....

2524.

PODATEK DOCHODOWY.

Oszacowanie przez bank papierów wartościowych do bilansu z zastosowaniem wyjątkowych zasad bilansowania.

Ustawa z 18 marca 1932 o tymczasowym stosowaniu wyjątkowych zasad bilansowania poz. 226 Dz. Ust. pozostawia płatnikowi przy szacowaniu papierów notowanych na giełdzie wybór między cenami poprzedniego bilansu a cenami niższymi aż do ceny giełdowej (przeciętnej z ostatniego miesiąca) włącznie, nie nakazując przy tym stosowania jednej i tej samej zasady do wszystkich wycenianych papierów, lecz pozostawiając mu swobodę w pewnych granicach.

Wyrok NTA z 29 listopada 1937 l. rej. 4975/36, 4976/36 i 5016/36 w sprawie firmy: „Łódzki Bank Depozytowy Sp. Akc." w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1932, 1933 i 1934.

...Kwestią sporną jest kwestia oszacowania remanentów papierów wartościowych do kolejnych bilansów otwarcia i zamknięcia częściowo wedle zasad prawa akcyjnego, częściowo wedle zasad ustawy z 18 marca 1932 poz. 226 Dz. Ust.

W tej mierze stwierdzono w postępowaniu, że skarżący wycenił: a) do bilansu zamknięcia na 31 grudnia 1931 papiery procentowe własne wedle kursu giełdowego z grudnia 1931, o ile on był niższy od ceny nabycia, zaś papiery procentowe kapitału zapasowego (prowadzone na odrębnym rachunku) wedle wartości bilansu otwarcia, nie wyprowadzając straty w stosunku do kursu giełdowego, która by wyniosła 168.895 zł 72 gr; b) do bilansu zamknięcia na 31 grudnia 1932 papiery procentowe własne wedle kursu giełdowego, o ile był niższy od kursu nabycia, a przy wyższym kursie giełdowym, wedle kursu nabycia względnie bilansu otwarcia; papiery wartościowe kapitału zapasowego wedle kursu bilansu otwarcia, przy czym przy zastosowaniu kursu giełdowego wynikłaby dalsza strata 142.384 zł 94 gr, a łącznie ze stratą ad a) 311.280 zł 66 gr; c) do bilansu zamknięcia na 31 grudnia 1933 wszystkie papiery wedle kursu giełdowego przeciętnego z grudnia 1933.

Przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1932 przyjęto za podstawę zysk bilansowy, nie kwestionując niewykazania straty w kwocie 168.895 zł 72 gr. W postępowaniu wymiarowym na r. 1933 stwierdzono stratę i podatku nie wymierzono, w związku jednak z odwołaniem skarżącego od wymiaru na r. 1934 doręczono mu obliczenie tej straty odmienne od zeznania i bilansu skarżącego o tyle, że włączono do niej kwotę 311.280 zł 66 gr, o której była wyżej mowa. Przy wymiarze na r. 1934 doliczono do podstawy wymiaru tę samą kwotę, motywując to doliczenie tym, że skarżący stosując dwie odrębne zasady obliczenia remanentu powiększył niewłaściwie wartość tych remanentów do bilansu zamknięcia r. 1932 o tę kwotę, która tym samym zmniejszyła niesłusznie wyniki r. 1933. Przeciw doręczonemu skarżącemu obliczeniu straty wniósł on zgodnie z pouczeniem, zawartym w piśmie Izby Skarbowej, odwołanie do Ministerstwa Skarbu, które zaskarżoną do l. rej. 4975/36 decyzją poleciło zawiadomić skarżący Bank, że władza I instancji nie miała obowiązku obliczania wysokości straty ani zawiadamiania strony o tym obliczeniu oraz o zaniechaniu wymiaru.

Odwołania przeciw wymiarowi na r. 1934 nie uwzględniono, podnosząc, że skarżący nie mógł wbrew wywodom odwołania korzystać z przepisów ustawy z 18 marca 1932 wobec tego, że oszacował papiery wartościowe do bilansu za r. 1932 według różnych zasad.

Rozpatrując zarzuty skarg w tej kwestii, rozważył NTA co następuje:

O ile chodzi o ustalenie straty za rok operacyjny 1932, to w odwo-

łaniu podniósł skarżący Bank m. i. zarzut, że ustawa o podatku dochodowym nie przewiduje ustalania w postępowaniu wymiarowym strat w wypadku, gdy brak obowiązku podatkowego jest niesporny. Zarzut ten wedle treści zaskarżonej decyzji został w istocie — i słusznie zresztą — w całości uwzględniony, a przez wskazanie, że władza I instancji nie miała obowiązku ustalania tych strat i zawiadamiania o tym płatnika, wyjaśniła władza pozwana, że obliczenie to i zawiadomienie nie może mieć dla strony żadnych skutków prawnych. W tym stanie rzeczy zarzuty skargi, przeciw temu orzeczeniu wniesionej, nie mogą być uznane za uzasadnione, wychodzą one bowiem z założenia, iż Ministerstwo Skarbu odwołania skarżącego Banku nie uwzględniło. Skargę tę zatem należało oddalić.

O ile chodzi natomiast o wymiar na r. 1934, to Ministerstwo Skarbu motywuje doliczenie sumy 311.280 zł 66 gr tym, że skarżący Bank, stosując dwie odrębne zasady obliczenia remanentów, powiększył niewłaściwie o tę kwotę wartość remanentów do bilansu zamknięcia roku poprzedniego. Otóż o „niewłaściwym" powiększeniu wartości możnaby mówić tylko wówczas, gdyby stosowana przy jej ustaleniu zasada była sprzeczna bądź z przepisami prawnymi bądź z zasadami bilansowania. Skarżący powołuje się natomiast na przepisy prawne, które dopuszczały zarówno zasadę, wedle której oszacował on remanenty do bilansu na 31 grudnia 1932 (ustawa z 18 marca 1932), jak i zasadę, wedle której dokonał oszacowania na 31 grudnia 1933 (kodeks handlowy). Władza więc winna była wyjaśnić. z jakiego prawnego powodu uznaje kolejne stosowanie tych dwu zasad w dwu po sobie następujących bilansach zamknięcia za niewłaściwe, a ponadto wziąć pod uwagę zarzucany przez płatnika jako wynikający ze stanowiska władzy efekt podwójnego opodatkowania różnicy, pochodzącej z roku operacyjnego 1931, która na rok podatkowy 1932 już została opodatkowana. Wprawdzie — o ile chodzi o zastosowanie ustawy z 18 marca 1932 — władza pozwana podnosi w zaskarżonej decyzji, że skarżący nie może korzystać z przepisów tej ustawy w odniesieniu do bilansu zamknięcia za r. 1932 (względnie otwarcia na r. 1933) wobec oszacowania papierów wartościowych do tego bilansu „według różnych zasad" — jednakowoż również i tego swego stanowiska władza nie wyjaśnia ani pod względem faktycznym, ani pod względem prawnym. Uzasadnienie takie było tym bardziej potrzebne, że przy wymiarze na r. 1932 nie zakwestionowała władza pozwana analogicznego stanu faktycznego i oparła wymiar na bilansie, w którym papiery wartościowe zostały oszacowane analogicznie jak w bilansie na r. 1932, według różnych zasad. Zastosowanie tych różnych zasad było zresztą przez skarżący Bank wyjaśniane tak przy sposobności protokolarnego stwierdzenia tego stanu rzeczy, jak i w wyjaśnieniach na dekret wątpliwości z 18 lutego 1935 i w odwołaniu od wymiaru podatku na r. 1934. Przy tym zważyć należy, że art. 2 cyt. ustawy posta-

nawia, iż papiery, notowane na giełdzie, mogą być przyjęte po cenie przyjętej do bilansu roku poprzedniego (nabyte w danym roku operacyjnym — po cenie nabycia), a również i po cenie niższej, byle nie niższej od przeciętnego kursu giełdowego z ostatniego miesiąca przed dniem zamknięcia, a więc pozostawia płatnikowi wybór między cenami poprzedniego bilansu a cenami niższymi aż do ceny giełdowej włącznie, nie nakazując przy tym stosowania jednej i tej samej zasady do wszystkich wycenianych papierów, lecz pozostawiając widocznie uprawnionemu swobodę w pewnych granicach. Z tych powodów uznał NTA postępowanie, dotyczące wymiarów podatku na lata 1932 i 1934, za dotknięte istotną wadliwością....

Wyrażenie, że skarżący bank „niewłaściwie powiększył wartość remanentów do bilansu zamknięcia roku poprzedniego" (o 311.280,66 zł), przytoczone w wyroku, nie podaje rzeczywistego motywu, który skłonił władzę wymiarową, a potem i odwoławczą do doliczenia tej sumy. Powiększenie wartości remanentów w bilansie zamknięcia za rok gospodarczy 1932 o 142.384,94 zł, a w poprzednim bilansie zamknięcia za rok gospodarczy 1931 o 168.895,72 zł nie było samo w sobie tym motywem, bo każde takie powiększenie prowadzi do podwyższenia zysku bilansowego, a więc i dochodu podatkowego. Władza wymiarowa ma zaś dbać o to, aby podatnik nie obniżał wyniku bilansowego i dochodu podatkowego, a do tego może prowadzić tylko nieusprawiedliwione pomniejszenie wartości remanentów, a nie ich powiększenie. Otóż władza wymiarowa doliczyła sumę 311.280,66 zł do zysku bilansowego r. 1933, bo była przekonana, że podatnik, przyjąwszy wartość bilansową walorów rezerwowych w r. 1931 wyższą o 168.895,72 zł, a w r. 1932 wyższą o 142.384,94 zł, niż była każdorazowa ich wartość kursowa, wprowadził tę „podwyższoną" wartość do bilansu otwarcia r. 1933, przez co został obniżony wynik w bilansie zamknięcia tego roku, a tym samym podstawa opodatkowania na rok podatkowy 1934. Jednakże ten pogląd jest całkiem chybiony, tak że wymiar podatku opiera się na błędnym ustaleniu faktów. Przez zastosowanie przepisów ustawy z 18 marca 1932 przy sporządzaniu bilansów za okresy gospodarcze 1931 i 1932 tj. przez przyjęcie wartości walorów rezerwowych powyżej ówczesnych kursów giełdowych nie przyszło bowiem do skutku obniżenie zysku bilansowego w roku gospodarczym 1933 ani o jeden grosz.

Zasadniczo jest obojętne dla sprawy, jaka była cena nabycia, względnie poprzednia wartość bilansowa walorów rezerwowych. Dla przykładu wyjaśniającego można więc przyjąć cenę 500.000 zł. Z końcem roku 1931 mamy tedy następujący stan rzeczy:

cena nabycia	zł 500.000,—
zniżka kursowa do 31.XII.1931	„ 168.895,72
wartość kursowa dnia 31.XII.1931	„ 331.104,28.

Według obowiązujących zasad bilansowania bank powinien był w bilansie na 31 grudnia 1931 przyjąć wartość kursową 331.104,28 zł i wykazać stratę kursową 168.895,72 zł. Ale ustawa z 18 marca 1932 upoważniała bank do przyjęcia pełnej ceny nabycia, a bank skorzystał z tego upoważnienia i nie obniżył wartości bilansowej do poziomu wartości kursowej, a tym samym nie wykazał straty kursowej 168.895,72 zł ani też żadnego zysku na tych walorach.

W bilansie otwarcia na r. 1932 bank musiał oczywiście przyjąć cenę nabycia 500.000 zł jako wartość początkową w myśl zasady ciągłości bilansowej. Z końcem r. 1932 okazało się, że wartość kursowa była tylko o 142.384,94 zł niższa od ceny nabycia, a więc że podniosła się nieco ponad poziom z końca poprzedniego roku. Dnia 31 grudnia 1932 mamy tedy następujący stan rzeczy:

cena nabycia	zł 500.000,—
różnica wartości kursowej	„ 142.384,94
wartość kursowa dnia 31.XII.1932	„ 357.615,06

Zamiast przyjąć w bilansie za r. 1932 wartość kursową 357.615,06 zł jako wartość bilansową, bank skorzystał znowu z upoważnienia ustawy z 18 marca 1932 i przyjął znowu pełną cenę nabycia 500.000 zł, a więc nie wykazał straty kursowej 142.384,94 zł. W bilansie otwarcia na r. 1933 bank przyjął oczywiście cenę nabycia jako wartość początkową, nigdzie bowiem nie ma zarzutu, że bank naruszył zasadę ciągłości bilansowej.

Tak więc wartość bilansowa walorów rezerwowych banku pozostała bez zmiany na poziomie ceny nabycia od r. 1931 aż do bilansu otwarcia na 1 stycznia 1933. Cóż tedy mogło skłonić władzę wymiarową a potem i władzę odwoławczą do przyjęcia, że bank „niewłaściwie powiększył wartość remanentów“ w latach 1931 i 1932, a przez to doprowadził do podwyższenia ich wartości w bilansie otwarcia na r. 1933 i do obniżenia zysku bilansowego tego roku gospodarczego? Było to pomieszanie pojęć i nieuwzględnienie techniki bilansowej. Bank ani w r. 1931 ani w r. 1932 *nie obniżył* wartości bilansowej walorów do poziomu wartości kursowej, lecz w jednym i drugim roku przyjął cenę nabycia, korzystając z upoważnienia ustawy z 18 marca 1932. Otóż władza wymiarowa uznała to *nieobniżenie za równoznaczne z podwyższeniem*, co jest oczywistym pomieszaniem pojęć. Bank bilansował owe walory rezerwowe za każdym razem według ceny nabycia, ani wyżej ani niżej; gdyby był w r. 1931 podwyższył ich wartość ponad ten poziom o 168.895,72 zł, to byłby musiał przyjął ją na 668.895,72 zł. Gdyby bank był następnie w r. 1932 podwyższył ją o dalszą sumę 142.384,94 zł, to byłby musiał przyjąć ją na 811.280,66 zł (zamiast 500.000 zł) i w tej wysokości wprowadzić ją do bilansu otwarcia na r. 1933. Ale i te podwyższenia, gdyby rzeczywiście były dokonane, nie byłyby uprawniały władzy wymiarowej do doliczenia sumy 311.280,66 zł do zysku bilansowego r. 1933. Wskutek tych podwyższeń, które byłyby weszły według zasady ciągłości bilansowej do bilansu otwarcia na r. 1933, zysk bilansowy tego roku byłby obniżony prawidłowo o 311.380,66 zł. W rzeczywistości podwyższenie wartości bilansowej ponad cenę nabycia nie przyszło wcale do skutku, a władza wymiarowa bez żadnego powodu dodała różnice kursowe z dwóch lat i uznała je za „niewłaściwe powiększenie wartości remanentów“, które miało pomniejszyć zysk bilansowy r. 1933, jakkolwiek prosta znajomość techniki bilansowania wskazuje, że taki skutek nawet dokonanego podwyższenia nie był możliwy.

Władza wymiarowa byłaby tylko wtedy uprawniona do doliczenia sumy 311.380,66 zł do zysku bilansowego r. 1933, gdyby w bilansie zamknięcia r. 1932 wartość walorów rezerwowych była przyjęta na 500.000 zł, a w bilansie otwarcia na r. 1933 podwyższona na 811.280,66 zł wbrew zasadzie ciągłości bilansowej, co nie zostało bynajmniej stwierdzone.

Gdyby wreszcie bank był rzeczywiście naruszył dwa razy zasadę ciągłości bilansowej, tj. podwyższył wartość walorów rezerwowych w bilansie otwarcia r. 1932 o 168.895,72 zł ponad bilans zamknięcia r. 1931, a w r. 1933 również podwyższył tę

wartość w bilansie otwarcia ponad wartość bilansu zamknięcia r. 1932 o 142.384,94 zł, to i wtedy dodawanie obu tych sum do wyniku bilansowego r. 1933 było niedopuszczalne ze względu na art. 13 ustawy o podatku dochodowym. Niewłaściwe podwyższenie wartości w r. 1932 byłoby bowiem obniżeniem wyniku roku gospodarczego 1932 o 168.895,72 zł, nie mogłoby więc być dodane do wyniku r. 1933. Dopiero podwyższenie dokonane w bilansie otwarcia r. 1933 o 142.384,94 zł mogłoby być dodane do wyniku tego roku jako obniżające jego dochód. Ale to podwyższenie nie przyszło wcale do skutku, bank zaniechał bowiem w obu latach tylko obniżenia wartości bilansowej do poziomu wartości kursowej, co żadną miarą nie może być uważane za równoznaczne z podwyższeniem.

Ponieważ już samo nieobniżenie wartości bilansowej w r. 1931 i 1932 podniosło zysk bilansowy pierwszego roku o 168.895,72 zł, a drugiego roku o 142.384,94 zł, przeto doliczenie łącznej sumy obu tych różnic kursowych do wyniku bilansowego r. 1933 oznaczało powtórne ich opodatkowanie w r. 1934.

Ustawa z 18 marca 1932 została utrzymana w mocy przez kodeks handlowy w myśl art. V przep. wprow. P r z e j ś c i e d o n o r m a l n y c h z a s a d b i l a n s o w a n i a ma nastąpić na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów według art. 7 tejże ustawy. Rozporządzenie to, które dotąd jeszcze nie wyszło, określi także sposób przejścia. Z natury rzeczy będą musiały wówczas walory być bilansowane w myśl art. 250 i 425 k. h. według ceny nabycia wzgl. niższego przeciętnego kursu giełdowego z ostatniego miesiąca przedbilansowego. Wynikająca stąd ewentualna strata w porównaniu z kursami nabycia lub niższymi kursami bilansu otwarcia będzie musiała być odpisana w bilansie. Wierzytelności i zobowiązania w obcych walutach będą musiały być bilansowane w myśl art. 251 i 426 k. h. również według przeciętnego kursu giełdowego z ostatniego miesiąca przedbilansowego. Pozostałe z poprzednich lat różnice kursowe, wykazywane na osobnym „rachunku przejściowym różnic kursowych“ będą musiały przejść na konto strat i zysków, ile że nie przedstawiają one pozycji majątkowej lecz wynikową. Ponieważ od r. 1932 kursy walorów doznały większej lub mniejszej zwyżki, przeto ich wartości bilansowe zbliżyły się w ostatnich latach do cen nabycia, wskutek tego likwidacja tej wyjątkowej ustawy nie napotka na większe trudności; faktycznie została ona w większości wypadków już przeprowadzona, tak że wydanie zapowiedzianego rozporządzenia Rady Ministrów stało się niemal bezprzedmiotowe.

Tomasz Lulek

2525.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Wpływ czasu ukończenia budowli na zastosowanie przepisów o ulgach[1]. — Ograniczenie do gmin miejskich[2]. — Wykładnia przepisów o ulgach[3].

[1] Por. OPA 330/33, 2076/38, 2077/38, 2526/39.

[2] Por. OPA 2527/39.

[3] Por. OPA gl 1733/37.

1. Rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. nie ma zastosowania do budowli ukończonych przed jego wejściem w życie.

2. Ulgi z art. 33 rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. miały zastosowanie tylko do budynków, wybudowanych w gminach miejskich.

3. Przepisy o ulgach dla nowowznoszonych budowli nie dopuszczają rozszerzającej wykładni.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1938 l. rej. 1707/35 w sprawie Maksymiliana Reissa przeciw Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

Wyrokiem z 16 marca 1934 l. rej. 3432/31 NTA uchylił z powodu wadliwego postępowania orzeczenie Izby Skarbowej II we Lwowie z 13 marca 1931, nie uwzględniające odwołania skarżącego od orzeczenia Urzędu Skarbowego w Rohatynie, którym odmówiono udzielenia skarżącemu ulg w podatku dochodowym w związku z wybudowaniem przez niego 2 will w Jaremczu. NTA dopatrzył się mianowicie wadliwości postępowania w nierozprawieniu się z konkretnym zarzutem odwołania co do niezastosowania wymienionych ulg w myśl postanowień rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust.

Na polecenie Izby Skarbowej usunięcia wytkniętych przez NTA wadliwości Urząd Skarbowy w Rohatynie, uzupełniając poprzednią swoją decyzję opartą na motywie, że miejscowość Jaremcze nie należy do gmin miejskich w rozumieniu art. 1 rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust., orzeczeniem z 30 października 1934 ponownie nie uwzględnił prośby płatnika. W uzasadnieniu tego orzeczenia Urząd Skarbowy zaznaczył, że również na mocy rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. nie może udzielić żądanych ulg, ponieważ wymienione wille zostały wykończone 7 czerwca 1929, a więc przed wejściem w życie rozp. z 12 września 1930.

Odwołania od powyższej decyzji Izba Skarbowa II we Lwowie orzeczeniem z 11 grudnia 1934 nie uwzględniła z takich samych motywów.

To orzeczenie Izby Skarbowej jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca, że przyznanie ulg w myśl postanowień art. 2 rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. dla budynków, których budowę ukończono w r. 1929, a więc przed 16 września 1930 jako dniem wejścia w życie tegoż rozp., jest uzasadnione przepisami art. 6 rozp., który określa termin wejścia jego w życie. Z brzmienia powołanego rozp. wynika bowiem — zdaniem skargi — że rozpoznawanie i przyznawanie ulg z tego rozp. miało się już rozpocząć z dniem 16 września 1930 i to dla budowli powstałych już w r. 1929.

Otóż NTA nie uznaje za uzasadnione powyższych zarzutów skargi, które nie znajdują oparcia w brzmieniu rozp., na które skarga się powołuje.

Art. 2 zdanie 1 rozp. głosi: „Osobom zarówno fizycznym jak i prawnym, które do końca r. 1940 wybudują domy mieszkalne, przysługuje prawo potrącenia z ogólnego dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu, sum zużytych na budowę". Brzmienie powyższego przepisu, w którym położono nacisk na czas przyszły („wybudują"), wskazuje na to, że zamiarem ustawodawcy przy układaniu tego przepisu, tak samo jak w odniesieniu do całości ustawy, było zachęcenie do budowy domów mieszkalnych przez stworzenie warunków korzystnych dla wzmożenia takiego ruchu budowlanego, a nie uprzywilejowanie pod względem podatkowym domów wybudowanych już przed wejściem w życie tego rozp. Tę zasadniczą intencję wykazało zresztą zarówno poprzednio jak i następnie obowiązujące ustawodawstwo, dotyczące ulg dla nowowznoszonych budowli, jak na to NTA już niejednokrotnie wskazał (np. w wyrokach z 3 listopada 1937 l. rej. 3007/36 i z 25 lutego 1938 l. rej. 933/35[1]). Zaznaczyć zresztą należy, że przepisy o ulgach dla nowowznoszonych budowli, mające wyjątkowy charakter w stosunku do ogólnych zasad prawnych, nie dopuszczają rozszerzającej wykładni.

Gdy więc jest niesporne, że budowa dotyczących dwóch budynków w Jaremczu ukończona została już w dniu 7 czerwca 1929, nie ma podstawy rozciągać na nie ulgi, oparte na rozp., które weszło w życie dopiero 16 września 1930. Trafnie zaś stwierdziły w swoich orzeczeniach obie instancje administracyjne, że na zasadzie rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust., pod rządem którego zostały wybudowane w mowie będące domy, nie przysługiwały skarżącemu żądane ulgi, ponieważ rozp. to miało zastosowanie tylko do budynków, wybudowanych w gminach miejskich....

2526.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Moc obowiązująca rozp. wyk. z r. 1927 po wejściu w życie rozp. Prez. z 12 września 1930.

Przepis wykonawczy, zawarty w § 32 rozp. min. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust.[2] a stanowiący, że za budynki przeznaczone na cele mie-

---

[1] OPA 2076/38 i 2440/38.

[2] Por. OPA 1511/36, 1513/36.

szkalne w stosunku do podatku dochodowego uważane będą takie budynki, w których przynajmniej ⅔ użytkowej powierzchni służy wyłącznie celom mieszkalnym miał moc obowiązującą — w sprawach, dotyczących potrącenia z dochodu sum zużytych na budowę — uwarunkowaną mocą obowiązującą przepisu p. 3 art. 33 rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927.

Wyrok NTA z 16 kwietnia 1937 l. rej. 10.823/34 w sprawie Banku Cukrownictwa Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

Na skutek decyzji Izby Skarbowej w Poznaniu, odmawiającej prośbie firmy Bank Cukrownictwa Sp. Akc. o przyznanie jej ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli, firma ta wniosła odwołanie do Ministerstwa Skarbu. Odwołanie powołując się na to, że 21 kwietnia 1933 firma wniosła podanie o przyznanie jej prawa potrącenia z dochodu roku podatkowego 1933, względnie następnych lat, kwoty 2.537.843 zł, jako kosztów budowy nowowzniesionego budynku mieszkalnego w Warszawie (wykończonego w r. 1931); że w sprawie zostały stwierdzone zarówno te koszty jak i okoliczność, że 51,84% ogólnej powierzchni użytkowej domu zajmują lokale mieszkalne; oraz mając na względzie, że decyzja Izby Skarbowej została oparta na § 32 rozp. wyk. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust., zarzucało: że władza winna była oprzeć się na przepisach rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust., że wobec wejścia w życie tego rozp. nie obowiązywały już ograniczenia co do pojęcia budynku mieszkalnego z § 32 wyżej wspomnianego rozp. wyk., jako odnoszącego się do uchylonego przepisu rozp. z 22 kwietnia 1927, że zagadnienie, co należy uważać za dom mieszkalny, należało rozstrzygnąć na zasadzie intencji nowej ustawy, że wreszcie pojęcie domu mieszkalnego winno być stosowane także i do takiej części budynku, która da się z całości wyodrębnić i która w swojej zwartej całości jest przeznaczona na cele mieszkalne. W związku z tym, i opierając się na art. 3 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. firma (ograniczając swoje pierwotne roszczenie) wniosła o uchylenie decyzji Izby Skarbowej i o przyznanie rekurentce prawa potrącenia z podlegającego opodatkowaniu jej zysku części kosztów budowy domu (a mianowicie 51,84%) w kwocie 1.315.617 zł.

Orzeczeniem z 30 września 1934 Ministerstwo Skarbu postanowiło nie uwzględnić powyższego odwołania, opierając się na przepisie § 32 rozp. wyk. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. i uzasadniając zastosowanie powyższego § 32 tym, że ma on moc obowiązującą i po wejściu w życie rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust., gdyż rozp. to nie zajmuje się wcale pojęciem „domów mieszkalnych“, a jedynie rozszerza zasięg ulgi podatkowej, poprzednio zastosowalnej tylko do domów na obszarze gmin miejskich.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, przy rozpoznawaniu której Trybunał rozważył co następuje:

Skarga podtrzymuje zarzuty odwołania co do niedopuszczalności stosowania w sprawie § 32 rozp. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. oraz co do interpretacji pojęcia „domu mieszkalnego", jako m. i. obejmującego również i część budynku, która jest przeznaczona na cele mieszkalne i która da się z całości wyodrębnić....

Zarzut przeciw zastosowaniu w niniejszej sprawie § 32 rozp. z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. należało uznać za uzasadniony. Mianowicie, jak wynika z treści tego przepisu oraz ze zdania wstępnego wymienionego rozp. — w związku z art. 40 rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. — § 32 jest przepisem wykonawczym do p. 2 i 3 art. 33 tego rozp. Prez. Jako taki ma on swoją podstawę prawną wyłącznie w przepisach mającego moc ustawy rozp. Prez., do których się odnosi, i na ich mocy obowiązującej opiera się też jego moc obowiązująca. W szczególności taka sytuacja ma miejsce o ile chodzi o zakres p. 3 art. 33 rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927, normującego kwestię potrącenia z podlegającego podatkowi dochodowemu ogólnego dochodu płatnika sum zużytych na budowę domu mieszkalnego. Przepis wykonawczy więc, zawarty w § 32 a stanowiący, że za budynki przeznaczone na cele mieszkalne w stosunku do podatku dochodowego uważane będą takie budynki, w których przynajmniej ⅔ użytkowej powierzchni służy wyłącznie celom mieszkalnym — miał moc obowiązującą w sprawach, dotyczących potrącenia z dochodu sum zużytych na budowę, uwarunkowaną mocą obowiązującą przepisu p. 3 art. 33 rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927.

W sprawie niniejszej niesporne jest, że dom, o który chodzi, został wybudowany (ukończony) w r. 1931. W myśl zatem art. 2 i 6 rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. (ogł. 16 września 1930), kwestia potrącenia kosztów budowy tego domu (jako domu mieszkalnego) z podlegającego podatkowi dochodowemu ogólnego dochodu płatnika podlegała przepisowi art. 2 tego ostatniego rozporządzenia, a nie art. 33 p. 3 rozp. z 22 kwietnia 1927. W konsekwencji nie mógł mieć w tym wypadku zastosowania przepis wykonawczy do wymienionego p. 3 art. 33.

W tych warunkach oparcie zaskarżonego orzeczenia na § 32 rozp. z 3 listopada 1927 jako na jedynej podstawie prawnej należało uznać za niezgodne z prawem.

Z tego też powodu, pomijając dalsze zarzuty skargi jako w tym stanie rzeczy przedwczesne, NTA zaskarżone orzeczenie uchylił.

Rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. uregulowało kwestię ulg w podatku dochodowym tylko w odniesieniu do ulgi w formie potrącenia kosztów budowy domów mieszkalnych od dochodu, natomiast nie zmieniło ono w niczym stanu praw-

nego co do ulgi w postaci zwolnienia domów mieszkalnych w gminach miejskich od podatku dochodowego. Tylko więc przy stosowaniu tej pierwszej ulgi w okresie między wejściem w życie rozp. Prez. z 12 września 1930 a wejściem w życie ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust., regulującej na nowo oba te zagadnienia, nie miały zastosowania ograniczenia z rozp. wyk. z r. 1927. W zakresie ulgi w formie zwolnienia domu od podatku ograniczenie to nadal istniało i zostało uchylone dopiero przez § 8 ust. 2 rozp. wyk. z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust., wydane do ustawy z 24 marca 1933.

Rozp. Prez. z 12 września 1930 nie rozstrzyga samo zagadnienia, jakie domy należy uważać za mieszkalne w rozumieniu jego przepisów, względnie, jak należy traktować domy tylko w części mające charakter mieszkalny. Nie zostało też do tego rozp. wydane rozp. wyk. W rozp. wyk. do ustawy z 24 marca 1933 ustalono (§ 8 ust. 3), że przy potrąceniu kosztów budowy domu częściowo tylko mieszkalnego z dochodu należy uwzględnić taką część sum, użytych na budowę, jaka odpowiada stosunkowi kubatury użytkowej części mieszkalnej budynku do kubatury użytkowej całego budynku. Wobec przepisu art. 15 ust. 2 ustawy z r. 1933 i § 18 ust. 1 i 3 rozp. wyk. przyjąć należy, że przepis ten rozp. wyk. z r. 1934 mógł być stosowany i do ulg realizowanych na zasadzie rozp. Prez. z r. 1930, o ile tylko uprawniony wniósł odpowiednie podanie w terminie do 31 grudnia 1934.

Również ulgi w formie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów płynących z nowowzniesionych domów mieszkalnych przysługują w odniesieniu do domów wykończonych po 1 kwietnia 1933 także i domom częściowo mieszkalnym, a to w stosunku do dochodów, osiąganych z części przeznaczonej na cele mieszkalne (cyt. § 8 ust. 2 rozp. wyk. z r. 1934). Czy drogą wniesienia podania w ulgowym terminie z § 18 ust. 3 można było ten sposób traktowania domów częściowo mieszkalnych zapewnić sobie także w stosunku do domów wykończonych przed 1 kwietnia 1933, wydaje się wątpliwe.

Obecnie sprawa została uregulowana w samej ustawie, ustaną więc wątpliwości interpretacyjne na temat zgodności z ustawą przepisów wykonawczych i ich wzajemnego stosunku. Art. 24 ust. 2 i art. 25 ust. 10 ustawy o ulgach inwestycyjnych z 9 kwietnia 1938 poz. 224 Dz. Ust. regulują wyraźnie (analogicznie jak w rozp. wyk. z r. 1934) sposób traktowania domów częściowo mieszkalnych w zakresie obu rodzajów ulg w podatku dochodowym, a ponadto podobną zasadę wypowiada art. 24 ust. 2 w odniesieniu do ulgi w podatku od nieruchomości i od lokali oraz daninach pokrewnych, zwalniając od tych podatków domy, zawierające lokale mieszkalne nie większe niż trzyizbowe, względnie przychody z takich lokali, mieszczących się w domach częściowo tylko mieszkalnych — dodatkowo do dziesięcioletniego okresu generalnej ulgi jeszcze na dalszych lat pięć, a w Gdyni dziesięć.

J. Pomianowski

2527.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Domy wybudowane na terenie następnie przyłączonym do miasta[1].

Ulgi z art. 33 rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust.[2] nie przysługują domom, wybudowanym na terenie gminy wiejskiej, choćby teren ten następnie został przyłączony do gminy miejskiej.

Wyrok NTA z 12 stycznia 1938 l. rej. 3331/35 w sprawie Ksenofonta Poliszczuka przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie ulg dla nowowzniesionej budowli.

Spór toczy się o to, czy na tle przepisów rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. winny być stosowane ulgi w podatku dochodowym, przewidziane w art. 33 tego rozp., w stosunku do takiego podatnika, który wybudował dom mieszkalny na terenie gminy wiejskiej, która dopiero w kilka miesięcy po wybudowaniu domu została przyłączona jako przedmieście do miasta.

NTA na zarzuty skargi rozważył co następuje:

Skarżący domaga się zastosowania ulg przewidzianych w p. 2 art. 33 cyt. rozp., począwszy od 11 kwietnia 1930 jako daty wydania rozp. Rady Min., którym m. i. włączono grunty wsi Krasne do granic m. Łucka (poz. 287/30 Dz. Ust.); skarżący wychodzi z założenia, że skoro jego nowowybudowany dom mieszkalny stoi na terenie, który faktycznie był przedmieściem m. Łucka jeszcze przed wojną, a tylko formalnie gruntem wiejskim, to dom ten winien korzystać z rzeczonych ulg, gdyż literalne brzmienie p. 2 art. 33 nie daje podstawy do twierdzenia, że nie obejmuje ono zabudowań wzniesionych na terenie wiejskim, przyłączonym później do miasta, bowiem przepis ten mówi w ogóle o domu nowozbudowanym, znajdującym się na terenie miasta.

Wywody skargi uznał NTA za nieuzasadnione z następujących powodów.

Rozp. Prez. z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. nosi tytuł rozporządzenia o rozbudowie m i a s t, powołany zaś art. 33 tego rozp. w p. 2 reguluje tylko w powyższych ramach „zwolnienie dochodów, płynących z domu nowozbudowanego względnie wykończonego albo z jego części no-

---

[1] Por. OPA 2525/39.

[2] Obecnie art. 2 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. i art. 27 ustawy z 9 kwietnia 1938 poz. 224 Dz. Ust.

wozbudowanej lub wykończonej, od obciążenia podatkiem dochodowym do końca dziesiątego roku podatkowego od chwili ukończenia budowy".

Otóż niezależnie nawet od ogólnej zasady prawnej, że akt ustawodawczy, stanowiący „lex specialis", nie może być w ogóle rozszerzająco interpretowany, uznać należy, że przeciw tezie skargi przemawia również ratio legis. Rozp. to bowiem ma wyraźnie na celu popieranie i zachęcanie do budowania nowych budynków mieszkalnych wzgl. wykańczania już rozpoczętych na terenach miast, co jasno wynika z tytułu i z całego szeregu przepisów tegoż rozp. W konsekwencji tego i ulgi w postaci zwolnienia dochodów płynących z nowopowstałych budynków mieszkalnych, przewidziane w powołanym przez skargę a przytoczonym wyżej przepisie, aczkolwiek nie ma w nim mowy o budynkach bliżej określonych czy to jako miejskie czy jako wiejskie, mogą odnosić się tylko do takich budynków mieszkalnych, których budowę oraz wykończenie chciał ustawodawca popierać ogłoszonym rozp. Prez. Brak zaś wszelkich podstaw do twierdzenia, że rozp. to miało również na celu ulgowe traktowanie gotowych już domów tylko dlatego, że znalazły się one po wybudowaniu na terenie miejskim przez przesunięcie administracyjnych granic miasta. Nie ma więc skarżący żadnych podstaw prawnych do snucia wniosku, że przepisem art. 33 p. 2 chciał ustawodawca objąć również jego nowopowstały budynek mieszkalny na gruncie, który dopiero dzięki późniejszym zarządzeniom władz administracyjnych wszedł formalnie w obręb terenów miejskich, jakkolwiek był zbudowany w czasie, gdy dany teren nie należał do miasta. Sam bowiem fakt późniejszego włączenia odnośnego terenu do gminy miejskiej nie zmienia istoty rzeczy, że w chwili, która z mocy prawa ma w kwestii ulg decydujące znaczenie, brak było ustawowych wymogów do przyznania ulg.

Wobec powyższego NTA pomijając, jako nowy, zarzut skargi oparty na art. 4 i 14 rozp., uznał, że żądanie skarżącego zastosowania do jego domu ulg z p. 2 art. 33 nie znajduje ani faktycznego ani prawnego oparcia i oddalił skargę, jako bezzasadną.

2528.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Potrącenie z dochodu kosztów budowy — sposób obliczenia ulgi[1].

Potrącenia kosztów budowy na zasadzie art. 3 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. należy dokonać od całego dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu z działu II ustawy, bez jakichkolwiek potrąceń, w szczególności bez potrącenia podatku dochodowego, zapłaconego od tego dochodu.

Wyrok NTA z 5 października 1938 l. rej. 2543/38 w sprawie Ignacego Olszaka przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Katowicach w przedmiocie ulgi z tytułu nowowzniesionej budowli.

Skarżący domaga się na podstawie ustawy z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust. potrącenia ... całkowitego dochodu z uposażeń służbowych za r. 1937, w łącznej kwocie 34.980 zł 81 gr, jako zużytego w całości na budowę z wyłączeniem kwoty 6.000 zł obróconej na utrzymanie skarżącego.

Natomiast pozwana władza przyjmuje w zaskarżonym orzeczeniu, zgodnie z decyzją I instancji, że podany przez skarżącego ogólny dochód winien być zmniejszony o wpłaconą przezeń kwotę 7697 zł tytułem podatku dochodowego i dodatku komunalnego i że ten tylko efektywny dochód podlega potrąceniu.

To stanowisko prawne jest jednak mylne i nie znajduje uzasadnienia w powołanej wyżej ustawie z 24 marca 1933. Jak to bowiem NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 14 września 1938 l. rej. 4655/35 (OPA 2358), cyt. ustawa w art. 3 ma na myśli dochód podatkowy w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym, a nie — jak to przyjmuje pozwana władza — efektywny dochód w znaczeniu gospodarczym.

Powołując się w myśl § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.) na szczegółowe uzasadnienie, zawarte w powyższym wyroku, zaznacza Trybunał, że skoro w danym wypadku chodzi o dochód z uposażeń służbowych, to zgodnie z przepisem art. 42 ustawy o podatku dochodowym na pojęcie tego dochodu składa się całość uposażeń względnie wynagrodzeń bieżących, otrzymywanych zarówno w pieniądzach, jak i w naturze, a więc bez jakichkolwiek potrąceń, tym bardziej bez potrącenia podatku docho-

---

[1] Por. OPA 2078/38, 2079/38, 2111/38, 2155/38, 2358/38.

dowego, który właśnie w myśl § 11 ust. 4 rozp. wyk. z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust. ma być zwrócony tytułem ulgi budowlanej.

Wreszcie należy podnieść, że rzeczone rozp. wyk. w § 7 ust. 2 wyłącza od potrącenia tylko koszty budowy, pokryte z funduszów własnych nie będących częścią dochodu danego roku, oraz sumy uzyskane z pożyczek, a podatek dochodowy nie podpada pod żaden z tych dwóch wyjątków.

Wobec powyższego Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

Poruszona w wyrokach OPA 2358/38 i 2528/39 kwestia sposobu obliczania podstawy, od której potrącone być mają koszty nowej budowli, przestała być aktualna pod rządem ustawy o ulgach inwestycyjnych (poz. 224/38 Dz. Ust.). Brzmienie art. 25 ust. 5 tej ustawy, w związku z całą konstrukcją ulg w podatku dochodowym, jakiej wyrazem są jej przepisy, nie pozwala na żadną wątpliwość, iż podstawą, od której potrąca się koszty budowy, jest całkowity „dochód roku operacyjnego..." wzgl. suma „wynagrodzeń otrzymanych w roku, w którym sumy zużyte na budowę lub na inwestycje wydatkowano". Odmienna więc praktyka, uznana przez NTA w powyższych wyrokach za niezgodną z prawem, a oparta na wyrażeniu art. 3 ustawy z 24 marca 1933 „prawo potrącenia z ogólnego dochodu... sum, będących częścią tego dochodu, a zużytych na budowę", utraciła przez odmienne zredagowanie analogicznego przepisu w nowej ustawie wszelkie pozory uzasadnienia.

J. Pomianowski

2529.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Nowowzniesione budowle a budynki przebudowane[1].

Pojęcie budynków nowowzniesionych nie ogranicza się do budynków, wzniesionych na gruncie poprzednio niezabudowanym, lecz obejmuje również budynki, do których konstrukcji weszła część budynku zburzonego, byleby ta część z punktu widzenia technicznego i gospodarczego nie stała na przeszkodzie do uznania budowli za nową w potocznym znaczeniu tego wyrazu.

Wyrok NTA z 24 lutego 1936 l. rej. 9592/34 w sprawie Zofii Müllerowej przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1933.

...Skarga podnosi zarzut, że zaskarżone orzeczenie nie podało, dla-

[1] Por. OPA 1326/36, 1383/36, 1514/36, 1733/37, 2074/38, 2075/38, 2530/39 i n.

czego uznaje obowiązek podatkowy rekurentki za istniejący, pomimo naprowadzonych konkretnych okoliczności, na podstawie których przeczyła ona temu obowiązkowi.

Otóż co do tego zarzutu należy stwierdzić, że w spornej kwestii wolności podatkowej zaskarżone orzeczenie zostało uzasadnione tym, że „ustawa o ulgach dla nowowzniesionych budowli przewiduje zwolnienie od podatku od nieruchomości dla budowli nowowzniesionych, dobudowanych i nadbudowanych, nie przewiduje zaś zwolnienia podatkowego dla budowli przebudowanych". Jak jednak wynika z akt sprawy, strona skarżąca opierała swoje roszczenie do zwolnienia od podatku na tej okoliczności, że przebudowa w sprawie niniejszej miała w rzeczywistości charakter wzniesienia nowej budowli. W ten sposób istota sporu polegała nie na zagadnieniu, czy wolność podatkowa przysługuje nieruchomościom przebudowanym, lecz na tym, czy niniejsza przebudowa nieruchomości winna być uznana za wzniesienie nowej budowli. Z tą jednak kwestią zaskarżone orzeczenie nie rozprawiło się. Jeżeli bowiem z powoływanym przez skargę w charakterze odnośnego dowodu zaświadczeniem Magistratu m. Poznania z 18 czerwca 1934, jako wydanym (i ew. przedstawionym władzy podatkowej) już po całkowitym zakończeniu postępowania w niniejszej sprawie, — pozwana władza nie miała ani obowiązku ani możności rozprawiać się — to trzeba jednak stwierdzić, że charakter niniejszej przebudowy jako nowej budowy był w sprawie nawiązany do szeregu okoliczności faktycznych i że z tymi okolicznościami pozwana władza winna była rozprawić się jako z okolicznościami istotnymi dla sprawy. Mianowicie z jednej strony odwołanie i dołączone do niego zaświadczenie władzy budowlanej z 7 marca 1933 stwierdzały, że opodatkowany dom został gruntownie przebudowany z budynku fabrycznego wzgl. śpichrzowego na budynek mieszkalny, z drugiej zaś strony (jak wynika z wniosku władzy wymiarowej na arkuszu odwoławczym) dochodzenie ustaliło, że przebudowa niniejsza była bardzo gruntowna, a w szczególności, że z dawniejszego budynku fabrycznego pozostały tylko ściany zewnętrzne, w środku zaś pobudowano 23 nowe mieszkania z kuchniami, balkonami na froncie itd. tak, że przebudowa ma raczej charakter nowej budowli.

Mianowicie już w wyroku z 20 października 1927 l. rej. 3949/25 w sprawie ze skargi firmy „Star"[1] oraz w szeregu innych wyroków, odnoszących się do rozp. Prez. z 12 września 1930 o ulgach dla nowowzniesionych budowli — NTA orzekł i uzasadnił, że pojęcie budynku nowowzniesionego nie ogranicza się do budynków, wzniesionych na gruncie poprzednio niezabudowanym, lecz obejmuje i budynki, wzniesione w miejsce zburzonych — i to nawet zburzonych nie całkowicie — a w szczególności

[1] Zb. wyr. nr 1277.

i takie, do których konstrukcji weszła część budynku zburzonego, byleby ta część z punktu widzenia technicznego i gospodarczego nie stała na przeszkodzie do uznania budowli za nową w potocznym znaczeniu tego wyrazu; to zaś podlega rozważeniu na podstawie konkretnych okoliczności każdego poszczególnego wypadku. Powołując się zatem na tę swoją judykaturę w myśl § 57 regulaminu — NTA uznał, iż skoro pozwana władza pominęła powyższe okoliczności faktyczne i nie rozważyła istotnego charakteru niniejszej przebudowy, to zarzut skarżącej co do niewyjaśnienia przez zaskarżone orzeczenie powodów obowiązku podatkowego strony jest uzasadniony. Taki brak uzasadnienia orzeczenia należało zaś uznać za istotną wadliwość postępowania....

2530.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Nowowzniesione budowle a budynki przebudowane[1]. — Tryb postępowania[2].

1. Sam fakt doprowadzenia domu, nie nadającego się do zamieszkania, do stanu, w którym nadaje się on na ten cel, nie nadaje mu charakteru nowej budowli.

2. Władza skarbowa nie ma obowiązku stwierdzania w drodze dochodzeń z urzędu tych wszystkich okoliczności, które mogłyby uzasadniać charakter budynku jako domu nowowybudowanego wzgl. odbudowanego.

Wyrok NTA z 16 kwietnia 1937 l. rej. 8293/34 w sprawie Antoniego Szaja przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1933.

...Skarga, powołując się na załączone do niej poświadczenie Zarządu Miejskiego w Grodzisku z 25 lipca 1934 i ofiarowując dowód z przesłuchania budowniczego Andrzejewskiego, twierdzi, że dom, w którym mieści się opodatkowany lokal, został odbudowany po r. 1925, po rozebraniu domu niezdatnego do użytku, przy użyciu części materiałów z tego domu. W związku z tym zarzuca ona: że władze podatkowe (I i II instancji) nie przeprowadziły żadnych dochodzeń celem ustalenia stanu budynku przed

---

[1] Por. OPA 2529/39, 2531/39 i n.

[2] Por. OPA 1386/36, gl 1511/36, 1518/36, 2263/38, 2531/39, 2532/39, gl 2526/39.

odbudową i obecnego, oraz rozmiaru wykonanych prac budowlanych i poniesionych przy tym kosztów; oraz że zaskarżone orzeczenie jest niezgodne z ustawą z 2 sierpnia 1926, wzgl. z 17 grudnia 1931, która obejmuje wolnością podatkową tak lokale w domach nowowybudowanych jak odbudowanych i nadbudowanych.

Rozpatrując zarzut wadliwości postępowania, której strona skarżąca dopatruje się w nieprzeprowadzeniu przez władze dochodzeń, mających ustalić warunki faktyczne spornego domu, określające jego charakter jako nowej budowli, NTA przede wszystkim nie uwzględnił tego zarzutu, o ile odnosi się on do władzy I instancji, a to w myśl art. 83 ust. 3 rozp. Prez. z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., ponieważ zarzut taki nie został podniesiony w odwołaniu. O ile zaś chodzi o postępowanie instancji odwoławczej, zarzut powyższy należało uznać za nieuzasadniony. Mianowicie skarżący — poza przedstawionym przez niego do sprawy zaświadczeniem wzgl. „orzeczeniem" budowniczego Andrzejewskiego z 6 maja 1926 — żadnych innych dowodów nie powołał ani nie zaofiarował. Gdy zaś według ogólnych zasad postępowania ciężar dowodu co do twierdzeń strony, na których oparte jest jej roszczenie, spoczywa na niej samej, a przepisy o podatku od lokali nie ustanawiają zasady odmiennej — to pozwana władza nie miała podstawy do stwierdzenia w drodze dochodzeń z urzędu tych wszystkich okoliczności, które mogłyby uzasadniać charakter spornego budynku jako domu nowowybudowanego względnie odbudowanego.

Rozpoznając dalej merytoryczny zarzut skargi, NTA w myśl art. 83 ust. 3 cyt. rozp. z 27 października 1932 nie uwzględnił twierdzeń faktycznych skargi, nie podniesionych w toku postępowania administracyjnego, jak również nie uwzględnił ofiarowanego w skardze dowodu ze świadka i z załączonego do skargi zaświadczenia.

W toku postępowania administracyjnego skarżący twierdził, że dom, o który chodzi, jest nowy a nie przebudowany, przy czym dla stwierdzenia tej okoliczności (jako uzasadniającej wolność od podatku od lokali) — podnosił on tylko te fakty, że dom swój nabył on na rozbiórkę i że miał nakaz policyjny co do tej rozbiórki. Poza tym skarżący powoływał się na przedstawione do sprawy zaświadczenie wzgl. „orzeczenie" budowniczego Andrzejewskiego (z 6 maja 1926), które w zakresie budowy stwierdzało, że dom „został swego czasu uznany jako niezdatny do zamieszkania i polecony na rozebranie" (przy czym powodowało to wykreślenie go z listy domów zdatnych do zamieszkania), że skarżący „przystąpił do odbudowania starego domu i to w sposób, że podjął wielkie ryzyko i uratował piętro i dach", i wreszcie, że „powstał na wymienionej posiadłości nowy dom zdatny do zamieszkania". Te też tylko fakty, które figurują w powyższym zaświadczeniu oraz w odwołaniu, mogą być brane w rachubę przy rozwa-

żaniu skargi przez Trybunał, a to w myśl art. 83 ust. 1 rozp. z 27 października 1932, o którym jest mowa wyżej.

Wszystkie jednak powyższe fakty przedstawiają się jako niemiarodajne, o ile chodzi o wykazanie, iż budynek obecny ma charakter nowowybudowanego w sensie art. 1 ustawy z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust., (co właśnie — jak to przyjmuje sam skarżący — ma w myśl art. 3 p. 4 ustawy z 2 sierpnia 1926 w brzmieniu ustawy z 17 grudnia 1931 poz. 879 Dz. Ust. uzasadniać wolność podatkową mieszczącego się w nim lokalu). Jak to bowiem NTA orzekł już i uzasadnił w szeregu swoich wyroków, a m. i. w wyroku z 20 października 1927 l. rej. 3949/25[1] w sprawie ze skargi firmy „Star" — aczkolwiek i budynek, w skład którego weszła część budynku już poprzednio istniejącego, może być uznany za nowy, to jednak pod tym tylko warunkiem, że wyżej wspomniana jego część składowa, ze względu na swoje znaczenie gospodarcze i techniczne, nie pozbawia go charakteru budynku nowego. Taka jednak sytuacja faktyczna przez stronę wykazana nie została, a w szczególności nie charakteryzują jej jako takiej fakty, o których jest mowa.

Wprawdzie w zaświadczeniu względnie „orzeczeniu" budowniczego Andrzejewskiego figuruje opinia jego, według której uważa on, że w miejsce domu niezdatnego poprzednio do zamieszkania „powstał nowy dom, zdatny do zamieszkania". Jednakże skoro, jak to wynika z powołanego wyroku i jak to NTA niejednokrotnie już wyjaśnił w innych wyrokach, sam fakt doprowadzenia domu, nie nadającego się do zamieszkania, do stanu, w którym nadaje się on na ten cel, nie jest jeszcze równoznaczne z wniesieniem nowej budowli w sensie art. 1 ustawy z 12 września 1930; skoro z drugiej strony, o ile chodzi o samą ocenę budowli jako „nowej", to opinia budowniczego nie może o tym przesądzać jako o kwalifikacji prawnej budynku z punktu widzenia pojęć wyżej wspomnianego art. 1, która to kwalifikacja należy wyłącznie do władzy orzekającej (por. wyrok NTA z 5 czerwca 1935 l. rej. 1807/32[2]) — należy stwierdzić, że stanowisko strony skarżącej co do tego, że sporny budynek podpadał pod zwolnienie od podatku od lokali jako budynek nowy, nie znajduje oparcia w aktach sprawy i z tego względu jest bezpodstawne.

Z powyższych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

---

[1] Zb. wyr. nr 1277.

[2] OPA 1383/36.

2531.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Nowowzniesione budowle a budynki przebudowane[1]. — Tryb postępowania[2].

1. Także pod rządem rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. ocena budowli jako nowowzniesionej w wypadku, gdy w jej skład wchodzą części budynku starego, zależy od tego, czy te stare części ze względu na swój rozmiar i znaczenie gospodarcze i techniczne nie pozbawia budowli charakteru nowej w zwyczajnym tego słowa znaczeniu.

2. Brak w przedłożonych przez płatnika zaświadczeniach władzy budowlanej stwierdzeń co do rozmiaru i znaczenia gospodarczego i technicznego tej części budowli, która weszła w jej skład jako pozostałość budowli starej, nie może uzasadniać takiej czy innej oceny budowli, lecz wymaga uzupełnienia tych zaświadczeń miarodajnymi dla tej oceny danymi.

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1937 l. rej. 9280/34 w sprawie Leona Rubina przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1933.

2532.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Nowowzniesione budowle a budynki odbudowane[3]. — Tryb postępowania[4].

1. Pod rządem ustawy z 22 września 1922 dla oceny, czy budynek jest nowowzniesiony, decydujące jest, czy stare części budowli, które weszły w skład odbudowanego względnie przebudowanego budynku, z punktu widzenia gospodarczego i technicznego nie pozbawiają go charakteru budowli nowowzniesionej w potocznym znaczeniu tego wyrazu.

2. Postępowanie w przedmiocie ulg z ustawy z 22 września 1922,

[1] Por. OPA 2529/39, 2530/39, 2532/39 i n.
[2] Por. OPA 2530/39, 2532/39, gl 2526/39.
[3] Por. OPA 1383/36, 1514/36.
[4] Por. OPA 2530/39, 2531/39, gl 2526/39.

wszczęte po wejściu w życie rozp. Prez. z 12 września 1930, podlega przepisom proceduralnym tego rozporządzenia.

Wyrok NTA z 20 października 1937 l. rej. 867/35 w sprawie Reisli Friedenthal przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie ulg z tytułu nowowzniesionej budowli.

Reisla Friedenthal w dniu 23 lutego 1931 wniosła podanie do Izby Skarbowej I we Lwowie o przyznanie jej — co do nieruchomości, położonej we Lwowie przy ulicy Starozakonnej 3 — wolności od podatku domowo-czynszowego wstecz od dnia 29 listopada 1923, jako od daty konsensu na zamieszkanie tego domu po jego kapitalnej przebudowie wzgl. odbudowie (spowodowanej zniszczeniem w wypadkach listopadowych 1918 r.). W podaniu tym petentka powołała się na konsensy Magistratu na odbudowę i na zamieszkanie domu (z r. 1923).

Izba Skarbowa I we Lwowie orzeczeniem z 17 listopada 1934, zastrzegającym niedopuszczalność dalszych środków prawnych w toku instancji, nie uwzględniła powyższej prośby z powołaniem się na art. 1 ustawy z 22 września 1922 poz. 786 Dz. Ust., przy czym zostało stwierdzone na podstawie przytoczonego w orzeczeniu stanu faktycznego, jako wynikającego z danych władz miejskich wzgl. budowlanych, że budynek uległ gruntownemu remontowi i przebudowie.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, w odpowiedzi na którą pozwana władza wnosi o pozostawienie jej bez rozpoznania.

NTA rozważył co następuje:

Między stronami jest niesporne, że sprawa niniejsza dotyczy ulgi w państwowym podatku od nieruchomości. Jest również bezsporne i wynika z akt sprawy, że ulga ta pod względem materialnoprawnym normuje się przepisami ustawy z 22 września 1922 poz. 786 Dz. Ust.

Pozwana władza jednak opierając się na tym, że dochodzona przez skarżącą ulga podatkowa, wobec ukończenia przebudowy wzgl. odbudowy w czasie obowiązywania ustawy z 22 września 1922, podlega przepisom tej ustawy, stoi na stanowisku, że i postępowanie w sprawie przyznania tej ulgi podlegało przepisom tej ustawy. Nawiązując zatem do jej przepisów i do wyroku NTA z 15 lutego 1932 l. rej. 1408/30, który wyjaśnia, że według wymienionej ustawy przyznawanie ulg nie jest poruczone żadnej specjalnej władzy i nie stanowi przedmiotu specjalnego postępowania odrębnego od postępowania wymiarowego — pozwana władza twierdzi, że zaskarżone orzeczenie, jako powzięte wyłącznie w przedmiocie ulgi podatkowej (wzgl. jako wydane niezależnie od postępowania wymiarowego), nie ma charakteru rozstrzygnięcia administracyjnego w rozumieniu prawa o NTA, wobec czego skarga na to orzeczenie nie podlega rozpoznaniu Trybunału.

Stanowisko powyższe należało jednak uznać za nietrafne. Przede wszystkim bowiem niezachowanie powołanych przez władzę — jako obowiązujących w niniejszej sprawie — zasad postępowania mogłoby stanowić jedynie o nielegalności wydanego orzeczenia, nie jest jednak w żadnej mierze decydujące co do jego istoty prawnej. Natura bowiem orzeczenia administracyjnego, rozważana z punktu widzenia jego zaskarżalności do NTA, nie kwalifikuje się według prawidłowości postępowania właściwej władzy orzekającej lub według jej koncepcyj prawnych, przyjętych przez orzeczenie. Charakter orzeczenia administracyjnego wynika natomiast z samego momentu rozstrzygnięcia przez kompetentną instancję merytoryczną o prawach strony. A skoro zaskarżone orzeczenie taki charakter niewątpliwie posiada, podkreślając, iż jest ono rozstrzygnięciem ostatecznym w toku instancji, to odpowiada ono całkowicie warunkom zaskarżalności do NTA w myśl art. 3 rozp. Prez. z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

Należy przy tym mieć na uwadze, że skarżąca wystąpiła o przyznanie jej spornej ulgi dopiero w r. 1931, kwestia zatem postępowania administracyjnego w tej sprawie nie regulowała się przepisami ustawy z 22 września 1922, lecz stosownie do ogólnych zasad prawa formalnego, przepisami współczesnymi, tj. przepisami rozp. Prez. z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust., na których gruncie względy przytoczone przez pozwaną władzę nie znajdują oparcia prawnego.

W tym stanie rzeczy skargę należało rozpoznać.

Otóż zaskarżone orzeczenie — jako uzasadnienie faktyczne, na podstawie którego budynek uznaje ono jedynie za przebudowany wzgl. gruntownie wyremontowany, a więc za nie podlegający zwolnieniu od podatku, podaje następujące okoliczności: a) że przebudowie uległa znaczna część murów, stropy, podłogi, część pieców, b) że realność w czasie robót była częściowo delożowana, a lokatorzy byli przenoszeni z mieszkania do mieszkania, c) że zewnętrzne urządzenie przeważnie pozostało i uległo remontowi. Okoliczności te orzeczenie opiera przy tym na dowodach: ad a) na poświadczeniu Urzędu Nadzoru Budowlanego Zarządu Miejskiego we Lwowie z 17 września 1934; ad b) na stwierdzeniu wydziału III Magistratu z 19 lutego 1932; ad c) na konsensie na mieszkanie, wydanym przez Magistrat, z 29 listopada 1923.

Skarga zarzuca, że pozwana władza oparła się jedynie na konsensie, pomijając natomiast zaświadczenie, wydane przez władzę budowlaną, wzgl. nie badając dalszych danych sprawy. Jednak już z samego tekstu orzeczenia, opartego na wyżej zacytowanych dowodach, wynika, że zarzut ten jest bezpodstawny.

Skarga zarzuca dalej, że uznanie spornego domu za przebudowany wzgl. kapitalnie wyremontowany (a nie odbudowany) jest niezgodne ze

stanem ustalonym przez zaświadczenie Urzędu Nadzoru Budowlanego z 17 września 1934, które stwierdza, że wykonano 68% nowych murów, w związku z czym (i ogółem wymienionych w nim robót) realności przysługują wolne lata według art. 1 ustawy z 22 września 1922 poz. 786 Dz. Ust., jak również jest niezgodne z ustaleniami konsensu z 29 listopada 1923, który przez stwierdzenie, że dom nie podlega przepisom ustawy o ochronie lokatorów, uznał ten dom za nowy. I ten zarzut jednak należało uznać za nietrafny.

Wprawdzie bowiem orzeczenie nie podaje stosunku procentowego murów nowych do starych wzgl. do ich całości, jednak skoro przyjmuje, że „przebudowano znaczną część murów", to niewymienienia powyższej cyfry 68%, zresztą — jak wynika ze skargi — znanej stronie, nie można uznać za niezgodność z ustalającym ten stosunek zaświadczeniem władzy budowlanej, wzgl. za pominięcie odnośnych danych sprawy. Również nie można dopatrzyć się niezgodności z aktami w przyjęciu przez orzeczenie, że część murów oraz część pieców, stropy i podłogi „uległy przebudowie". Wprawdzie bowiem, jak to podnosi skarga, zaświadczenie Urzędu Budowlanego stwierdzało, że powyższe części budynku stanowią części nowe, jednak z orzeczenia nie wynika, aby użyte w nim wyrażenie (według którego powyższe elementy budynku „uległy przebudowie") było użyte w znaczeniu odmiennym. Albowiem o tych częściach, które uległy nie zamianie na nowe, lecz jedynie ulepszeniu wzgl. naprawie, orzeczenie wyraża się w inny sposób, a mianowicie, że uległy one „remontowi" (urządzenie wewnętrzne). Jeżeli skarga nawiązuje zarzut niezgodności orzeczenia ze stanem sprawy (wzgl. zarzut pominięcia danych sprawy) do nieuwzględnienia w tym orzeczeniu ustaleń władzy budowlanej: a) co do tego, że realności przysługują prawa do wolnych lat według art. 1 ustawy z 22 września 1922 i b) co do tego, że nie podlega ona ustawie o ochronie lokatorów — to należy stwierdzić, że nieuwzględnienie tych ustaleń nie zawiera cech wadliwości postępowania. O ile bowiem chodzi o ustalenie ad a), to jak to NTA już orzekł i uzasadnił w szeregu wyroków, a w szczególności w wyroku z 5 czerwca 1935 l. rej. 1807/32[1], sama ocena charakteru budowli jako nowowzniesionej (a zatem jako podlegającej ulgom dla takich budowli w sensie przepisów ustawy z 22 września 1922) należy wyłącznie do władzy podatkowej, dla której odnośna opinia władzy budowlanej nie ma znaczenia wiążącego. O ile zaś chodzi o ustalenie ad b), które władza budowlana nawiązywała do art. 8 ust. 2 ustawy z 18 grudnia 1920 poz. 19/21 Dz. Ust. wyraźnie w związku z faktem przeprowadzenia kapitalnego remontu domu na podstawie odnośnego konsensu (wbrew twierdzeniu skargi wcale nie określając charakteru budynku jako nowowzniesio-

---

[1] OPA 1383/36.

nego) — to stwierdzenie to, ze względu na fakt którego dotyczyło, który jednak nie jest uwzględniony przez ustawę z 22 września 1922, było w ogóle dla niniejszej sprawy bez żadnego znaczenia.

Skarga podnosi wreszcie, że nieuznanie spornej budowli za nowowzniesioną (wzgl. odbudowaną) było bezpodstawne merytorycznie, ponieważ wybudowano 68% nowych murów, wszystkie nowe stropy, podłogi i piece.

Jak to jednak NTA orzekł już i uzasadnił w wyroku z 20 października 1927 l. rej. 3949/25[1] w sprawie firmy „Star" — pojęcie budynku „nowowzniesionego" jest użyte w ustawie o ulgach dla nowowzniesionych budowli z 22 września 1922 w potocznym znaczeniu tego wyrazu. Przy czym aczkolwiek sam fakt wejścia do budowli części starych murów nie stoi na przeszkodzie do uznania jej za nową — to jednak kwestia tego jej charakteru podlega każdorazowo ocenie na podstawie konkretnego stanu faktycznego i to przede wszystkim z punktu widzenia gospodarczego i technicznego znaczenia starej części konstrukcji. W ten więc sposób dla oceny charakteru budynku jako nowowzniesionego nie jest decydujący sam przytoczony w skardze stosunek procentowy nowych murów ani też skonstruowanie pozostałych, wymienionych przez skargę nowych części budowli, a natomiast decydująca jest kwestia, czy stare części budowli z punktu widzenia gospodarczego i technicznego nie pozbawiają jej charakteru nowowzniesionej w potocznym znaczeniu tego wyrazu. Gdy jednak w tym kierunku ani podanie strony o ulgę, ani skarga żadnych konkretnych zarzutów nie zawiera, a i z materiałów, zawartych w aktach, powyższa okoliczność nie wynika — to NTA w nieuznaniu domu skarżącej za nowowzniesiony nie dopatrzył się naruszenia art. 1 ustawy z 22 września 1922.

Z tych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2533.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Nowowzniesione budowle a budynki przebudowane[2].

Nadbudową lub przybudową są tylko takie konstrukcje, które powiększają rozmiary budynku przy jednoczesnej zmianie jego form zewnętrznych.

---

[1] Zb. wyr. nr 1277.

[2] Por. OPA 2529/39 i n., 2534/39.

Wyrok NTA z 8 lutego 1938 l. rej. 5722/35 w sprawie Norberta Hochmana przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1934.

Norbert Hochman zaskarżył do NTA orzeczenie Izby Skarbowej Grodzkiej w Warszawie z 27 czerwca 1935, którym nie uwzględniono odwołania od wymiaru podatku od lokali za r. 1934 z lokalu kina „Pan", mieszczącego się w Warszawie przy ul. Nowy Świat 40.

NTA rozpoznając sprawę rozważył co następuje:

Skarga, powołując się na zaświadczenie Magistratu m. st. Warszawy (Urzędu Inspekcyjno-Budowlanego) z 30 stycznia 1931 oraz na przepis art. 1 ust. 3 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. i art. 3 p. 4 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 718/34 Dz. Ust., zarzuca, że zaskarżone orzeczenie, które nie uwzględnia roszczenia strony o zwolnienie lokalu kina „Pan" od podatku od lokali, obraża wyżej powołane przepisy.

Wymienione zaświadczenie Magistratu stwierdza, że w r. 1929 zostało kapitalnie przebudowane i nadbudowane p o m i e s z c z e n i e kinoteatru „Pan" i że przebudowa polegała na powiększeniu wysokości widowni po rozbiórce całego wnętrza kina. Ani z powyższego zaświadczenia, ani nawet z danych odwołania strony czy innych akt sprawy, nie wynika, aby przeprowadzone roboty budowlane wyszły poza zakres samego lokalu, jako wewnętrznej części nieruchomości.

Już jednak w wyroku z 9 kwietnia 1935 l. rej. 2335/33 w sprawie ze skargi Moszka Szmedry NTA orzekł i uzasadnił, że przepis ustawy o podatku od lokali, zwalniający od tego podatku lokale w nowowzniesionych budowlach, wzgl. w nadbudowanych i przybudowanych częściach budowli — a mianowicie art. 1 p. 1 noweli z 17 grudnia 1931 poz. 879 Dz. Ust. (który miał zastosowanie i do niniejszego wymiaru, jako dokonanego w lutym 1934, tj. pod rządem tego przepisu) — nie nawiązuje zwolnienia podatkowego do warunków samego lokalu, lecz zwolnienie to uzależnia od warunków mieszczących go: budynku wzgl. części budynku, przewidując takie zwolnienie o tyle, o ile budynek lub jego części mają charakter nowej budowy, nadbudowy lub przybudowy. Jednocześnie w wyroku tym Trybunał wyjaśnił, że jako nadbudowana lub przybudowana część budynku rozumieją się tylko takie konstrukcje, które powiększają rozmiary budynku przy jednoczesnej zmianie jego form zewnętrznych. Gdy więc w danym wypadku chodzi o zastosowanie identycznych przepisów, wzgl. — w zakresie nowej budowy, przybudowy i nadbudowy — identycznych pojęć ustawowych, i gdy z akt sprawy, a w szczególności z zaświadczenia Magistratu, nie wynika wcale, aby w danym wypadku miały miejsce nadbudowa lub przybudowa budynku w znaczeniu jw., a z drugiej strony sama nawet strona nie twierdzi, aby w sprawie zachodził wypadek całkowicie

nowego wzniesienia budynku — to, powołując się na wyżej wspomniany wyrok w myśl § 57 swojego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.), NTA uznał zarzut skargi w przedmiocie wolności podatkowej spornego lokalu za nieuzasadniony....

Powołany w tekście wyroku art. 1 p. 1 noweli z 17 grudnia 1931 poz. 879 Dz. Ust. wszedł następnie w skład nowej ustawy o podatku od lokali z 14 listopada 1935 poz. 505 Dz. Ust. jako p. 4 art. 2, a od 1 stycznia 1939 przestał obowiązywać z mocy art. 46 ustawy o ulgach inwestycyjnych poz. 224/38 Dz. Ust. Obecnie zwolnienie od podatku od lokali jest automatycznie związane ze zwolnieniem od podatku od nieruchomości na zasadzie ustawy o ulgach inwestycyjnych (art. 24 ust. 4). Wedle art. 24 ust. 1 tej ustawy od podatku od nieruchomości są zwolnione „nowowznoszone budowle oraz części dobudowane", za jakie w myśl § 54 rozp. wyk. (poz. 636/38 Dz. Ust.) uważa się przybudowę lub nadbudowę. Ustalone więc w omawianym wyroku cechy budowli uzasadniające zwolnienie od podatku od lokali są i nadal aktualne.

J. Pomianowski

2534.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Nowowzniesione budowle a budynki przebudowane[1]. — Powstanie nowych lokali mieszkalnych.

1. Odnowienie, przerobienie i powiększenie istniejącej budowli w 70% nie stanowi nowej budowli.

2. Warunek z art. 5 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust., by powstały nowe lokale mieszkalne, nie jest spełniony, jeśli przy przebudowie ilość ubikacji mieszkalnych nie uległa zwiększeniu.

Wyrok NTA z 19 października 1938 l. rej. 202/37 w sprawie Szmula Zylbersztejna przeciw Izbie Skarbowej w Brześciu n. B. w przedmiocie ulg z tytułu nowowzniesionej budowli.

Skarżący wniósł podanie o przyznanie mu ulgi w podatku dochodowym na okres przewidziany ustawą wobec wybudowania nowego domu mieszkalnego, załączając szereg dowodów, m. i. zaświadczenie Zarządu Miejskiego z 30 grudnia 1935, w którym stwierdzono, że budynek quaestionis składa się z 2 mieszkań o 2 pokojach z kuchnią każde, oraz sklepów.

---

[1] Por. OPA 2529/39 i n.

Przesłuchany protokolarnie skarżący zeznał m. i., że nowy dom powstał „na miejscu rozebranego murowanego starego domu, który obejmował 2 sklepy i 6 pokoi mieszkalnych".

Urząd Skarbowy z uwagi na treść tego zeznania, z którego wynika, iż skarżący przebudował swój dom, zwrócił się do Zarządu Miejskiego m. Brześcia z prośbą o wyraźne oświadczenie się, czy wobec zmniejszenia się ilości lokali mieszkalnych, Zarząd Miejski zalicza budowlę tę do nowowzniesionych.

W odpowiedzi z 28 stycznia 1936 Wydział Techniczny Zarządu Miejskiego powiadomił władzę, że na posesji skarżącego istniała murowana oficyna o wymiarach 16,60 x 7.00, która została w 70% odnowiona, przerobiona i powiększona, wskutek czego istniejący obecnie budynek o wymiarach 16,60 x 13,55 należy potraktować na równi z budowlą nowowzniesioną. Urząd Skarbowy nie uwzględnił podania skarżącego, ponieważ przez przebudowę domu nie powstały nowe lokale mieszkalne, a jak widać z oświadczeń skarżącego i Zarządu Miejskiego cytowanych wyżej, ilość pokoi w przebudowanym domu obniżyła się o dwa. Skarżący wniósł odwołanie, zarzucając, że decyzja władzy I instancji jest mylna i stoi w sprzeczności z wyraźnym brzmieniem zaświadczenia Zarządu Miejskiego i jego oświadczeniem, że na miejscu skąd usunięto budynki drewniane wybudował nowy dom murowany, że okoliczność, iż poprzednio w tym samym miejscu znajdował się inny budynek, nie może stanowić przeszkody do przyznania mu żądanej ulgi, że nie miała miejsca przebudowa, lecz wybudowano nowy dom.

Władza pozwana opierając się na art. 5 ustawy z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust. utrzymała decyzję Urzędu Skarbowego w mocy, m. i. z tym uzasadnieniem, że, jak wynika z wyżej cyt. pisma Zarządu Miejskiego z 28 stycznia 1936, budowla została jedynie odnowiona, przerobiona i powiększona, a nowych lokali nie przybyło, gdyż poprzednio było 6 pokoi mieszkalnych a obecnie tylko 4.

W skardze na to orzeczenie powtarza skarżący zarzuty odwołania i domaga się uchylenia zaskarżonego orzeczenia, twierdząc, iż skoro władza kompetentna uznała dom za nową budowlę i wypowiedziała się stanowczo, to orzeczenie to, jako niewątpliwe, nie może być kwestionowane przez inną władzę, że więc władza wadliwie zastosowała art. 5 ustawy do wypadku konkretnego zamiast art. 2 ustawy.

NTA rozważył co następuje:

Skarżący twierdzenie swoje o dokonaniu budowy nowego domu, a nie przebudowy, opiera na konkluzji, do jakiej doszedł Zarząd Miejski w zaświadczeniu z 28 stycznia 1936, przy czym snuje wniosek, że opinia prawna Zarządu Miejskiego, niezależnie, na jakim stanie faktycznym oparta, wiąże władzę orzekającą.

Otóż stanowisko to uznał NTA za błędne. W myśl bowiem zasady prawnej, ustalonej przez NTA (wyrok z 5 czerwca 1935 l. rej. 1807/32, OPA 1383), ocena władzy budowlanej co do wznoszenia nowej budowli wzgl. dokonania przebudowy nie jest prawnie wiążąca dla władzy podatkowej. Gdy więc w konkretnym przypadku władza na podstawie okoliczności faktycznych, ustalonych przez władzę budowlaną, a mianowicie, że budowla quaestionis została w 70% odnowiona, przerobiona i powiększona, a nadto z uwagi na oświadczenie skarżącego do protokołu, że dawniej nieruchomość zawierała 6 pokoi a obecnie 2 mieszkania po 2 pokoje z kuchnią, doszła do odmiennego wniosku, mianowicie, że nie ma miejsca wzniesienia nowej budowli, lecz tylko przerobienie, przebudowanie dawnej, to NTA nie mógł w tym dopatrzyć się zarzuconego naruszenia formy proceduralnej, przewidzianej w § 17 rozp. wyk. Ministra Skarbu z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust.

Również nie dopatrzył się NTA zarzuconej obrazy prawa przez oparcie się władzy na art. 5 powołanej wyżej ustawy o ulgach budowlanych. Jak bowiem głosi ten przepis ustawy, przybudowy, nadbudowy i przebudowy, jeżeli przez to powstają nowe lokale mieszkalne, traktuje się, w odniesieniu do ulg w zakresie podatku dochodowego (art. 2—4), na równi z budową nowych domów.

Skoro kompetentna również w oczach skarżącego władza budowlana ustaliła, że miała miejsce przeróbka wzgl. odnowienie istniejącej murowanej oficyny, a skarżący przeciwnego stanu rzeczy nie udowodnił, a nawet nie usiłował udowodnić, tylko gołosłownie zaprzeczał temu, jak również skoro poza sporem jest okoliczność, że ilość mieszkalnych ubikacji nie powiększyła się, a więc skutkiem przebudowy nie powstały nowe lokale mieszkalne, od którego to warunku uzależnione jest przyznanie ulg w podatku dochodowym, przewidzianych w art. 2 ustawy, to zgodnie z postanowieniem cyt. przepisu, władza miała podstawę do odmówienia zastosowania żądanych ulg i zasadnie nie oparła się na art. 2, który mówi jedynie o nowych budowlach.

W tym stanie rzeczy NTA nie dopatrzył się ani zarzuconej wadliwości postępowania ani obrazy prawa i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Ogłoszony szereg wyroków łącznie z wyrokami poprzednio już opublikowanymi świadczy o konsekwentnej linii judykatury co do samej zasady uznania przebudowy i odbudowy w pewnych warunkach za nową budowlę pod rządem wszystkich kolejnych ustaw, od ustawy z 22 września 1922 począwszy, na ustawie z 24 marca 1933 skończywszy. Ustawa o ulgach inwestycyjnych z 9 kwietnia 1938 nadal nie ustala kryteriów, odgraniczających przebudowę i odbudowę od nowej budowli, a nawet, w przeciwieństwie do ustawy z r. 1933, nie wspomina w ogóle o przebudowie — przepis bowiem art. 5 tej ostatniej ustawy, stanowiący, iż „przybudowy, nadbudowy i przebudowy, jeżeli przez to powstają nowe lokale mieszkalne, traktuje się w od-

niesieniu do ulg w zakresie podatku dochodowego na równi z budową nowych domów", wszedł do nowej ustawy jako jej art. 28 w zmienionym tekście: „dobudowy, na skutek których powstają nowe lokale mieszkalne, traktuje się celem zastosowania ulg w podatku dochodowym na równi z budową nowych domów". Oba te przepisy dotyczą jednak tylko zagadnienia powstania nowych lokali mieszkalnych, a nie zagadnienia pojęcia nowej budowli — nie mają więc znaczenia o ile chodzi o ulgi w podatkach realnych i podatku od lokali, względnie, gdy sama kwalifikacja domu jako nowowzniesionego, mimo wejścia w jego skład części starego budynku, jest niesporna.

O przebudowie nie mówi również nowe rozp. wyk., tak, że, o ile chodzi o ulgi w podatkach realnych, podatku od lokali i podatku dochodowym, stan prawny w istocie nie uległ zmianie i cała dotychczasowa judykatura w tym przedmiocie zachowuje swą aktualność. Tylko o ile chodzi o ulgi w opłatach stemplowych (w których zakresie i judykatura kształtowała się nieco odmiennie), rozp. wyk. stawia w gorszej pozycji tak dobudowy i nadbudowy, jak i przebudowy i odbudowy, stanowiąc co do tych dwu ostatnich, że nie korzystają ze zwolnienia od opłat stemplowych pisma stwierdzające przejście własności budowli, dla której użyto choćby tylko w części fundamentów budynku dawnego (§ 68 rozp. wyk. poz. 636/38 Dz. Ust.).

J. Pomianowski

2535.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Zwolnienie od opłat stemplowych pierwszej po ukończeniu budowy umowy o przeniesienie własności budynku wykończonego: Przedmiot zwolnienia — maszyny znajdujące się w budynkach fabrycznych.

Przewidziane w art. 9 ust. 1 lit. b) w związku z ust. 2 zdanie 1 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. zwolnienie od opłat stemplowych nie dotyczy maszyn, znajdujących się w budynkach fabrycznych. (Teza).

Wyrok NTA z 16 grudnia 1938 l. rej. 5283/36 w sprawie Marii Zdunkowej przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie opłaty stemplowej.

1 Urząd Skarbowy w Kaliszu nakazem płatniczym z 20 stycznia 1936 wymierzył Marii Zdunkowej opłatę stemplową w kwocie 480 zł wraz z 10% dodatkiem i dodatkiem komunalnym od aktu z 3 listopada 1933, mocą którego Maria Zdunkowa nabyła od Stefana i Marii małż. Stelmasiak nieruchomość nr hip. 1695 w Godzieszach Wielkich, składającą się z placu wraz z wzniesionymi na nim budynkami, a mianowicie młynem piętrowym, motorownią i szopą oraz całkowite urządzenie młyna, a ponadto prawo przeprowadzenia i urządzenia kanału drewnianego dla czerpania wody

ze źródła w sadzawce. Odwołania od wymiaru nie uwzględniła Izba Skarbowa w Łodzi orzeczeniem z 12 września 1936. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Spór toczy się na tle przepisu art. 9 ust. 1 lit. b) ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust., który zwalnia od opłat stemplowych pisma, stwierdzające pierwszą po ukończeniu budowy umowę o przeniesienie własności budynku wykończonego. Władza pozwana zajęła stanowisko, że przepis ten nie ma zastosowania do tej części umowy, która dotyczy sprzedaży urządzenia młyna oraz prawa przeprowadzenia kanału dla czerpania wody, skarga zaś twierdzi, że, skoro ust. 2 cyt. art. 9 odnosi zwolnienie do budynku przemysłowego i nie zastrzega, że jego urządzenie i zawartość podlega opłacie, to urządzenie to i zawartość jest wolne od opłaty na równi z budynkiem. Otóż przepisy ustawy z 24 marca 1933 w części, dotyczącej zwolnienia od opłat stemplowych, muszą być wykładane przede wszystkim na tle przepisów u. o. s., ponieważ aby ocenić, czy dane pismo jest wolne od opłaty w myśl ustawy z 24 marca 1933, musi się uprzednio ustalić, że podlegałoby ono obowiązkowi opłaty. U. o. s. daje w art. 12 ust. 4 swoistą definicję nieruchomości, w art. 52 ust. ost. zaś odróżnia od nich przynależności w rozumieniu prawa cywilnego. Jeśli tedy dane pismo stwierdza przeniesienie własności budynku wraz z przynależnościami, to w rozumieniu prawa cywilnego stwierdza ono przeniesienie własności nieruchomości, natomiast według u. o. s. stwierdza ono przeniesienie własności z jednej strony nieruchomości (budynku), z drugiej strony ruchomości (przynależności), które to czynności prawne podlegają odrębnym opłatom (art. 58 i 66 u. o. s.). Gdyby więc ustawa z 24 marca 1933 chciała zwolnić od opłaty nie tylko budynki, ale także ich przynależności, to byłaby to w tekście wyraźnie zaznaczyła. Do tego samego wyniku prowadzi także rozumowanie, oparte na celu tejże ustawy. Jej tytuł już wskazuje, że ma ona na celu popieranie ruchu budowlanego, a nie rozwoju przemysłu; jeżeliby zaś uznać za skargę, że zwolnieniu od opłaty podlega również przeniesienie własności maszyn, mieszczących się w budynku fabrycznym, a przedstawiających nieraz wartość kilkakrotnie wyższą od samego budynku, to przez to popierałoby się przede wszystkim rozwój przemysłu, a nie ruch budowlany.

Niezależnie od tego stwierdzić należy, że władza żądanego zwolnienia od opłaty nie przyznała również z tego powodu, że sporne pismo stwierdza również przeniesienie prawa czerpania wody, a skarga nie twierdzi nawet, iż to prawo stanowi również urządzenie wzgl. zawartość budynku.

Żądanie skargi nie ma więc uzasadnienia, o ile odnosi się do tych przedmiotów, stanowiących przedmiot przeniesienia, które nie są nieruchomościami w rozumieniu ustawy o opłatach stemplowych. Władza atoli

odmówiła żądaniu odnośnie do całej treści pisma, opierając się na przepisie art. 13 u. o. s. Przepis ten atoli, jak to Trybunał orzekł i uzasadnił w wyroku z 22 stycznia 1936 l. rej. 503/34 (Zb. wyr. nr 1150 S)[1], nie ma zastosowania w wypadkach, gdy pismo tyczy się dwóch lub więcej przedmiotów, z których jedne podlegają opłacie, inne zaś są od niej wolne. Władza była tedy obowiązana albo wezwać płatniczkę do podania wartości przedmiotów nie zwolnionych jej zdaniem w myśl ustawy z 24 marca 1933 od opłaty, albo też ustalić wartość tych przedmiotów w trybie prawidłowego postępowania i dopiero od tej sumy wymierzyć przypadającą według u. o. s. opłatę. Gdy się to nie stało, Trybunał uznał, że ze szkodą dla skarżącej naruszono formy postępowania administracyjnego, oraz uchylił zaskarżone orzeczenie....

2536.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

10% dodatek: Przedsiębiorstwa obowiązane do uiszczania.

Fakt że wytwory przedsiębiorstwa przemysłowego sprzedawane są w należącym do tego samego właściciela zakładzie handlowym, na który wykupiono oddzielne świadectwo przemysłowe, sam przez się nie uchyla obowiązku opłacania 10% dodatku na podstawie art. 1 p. b) rozp. Prez. z 27 października 1933 poz. 612 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 4 stycznia 1939 l. rej. 3061/37 w sprawie firmy: Toruński Młyn Parowy Leopold Rychter w Toruniu przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

...Co się tyczy zarzutu, że władza bezpodstawnie zastosowała 10% dodatek do podatku, wprowadzony rozp. Prez. z 27 października 1933 o poborze 10% dodatku do państwowego podatku gruntowego i przemysłowego poz. 612 Dz. Ust., to skarga zarzut ten uzasadnia tym, że wspomniany dodatek w myśl art. 1 p. b) wprowadzony został do podatku przemysłowego, przypadającego od obrotów, osiąganych przez przedsiębiorstwa przemysłowe od I do V kat. świadectw przemysłowych, w konkretnym zaś przypadku chodzi o opodatkowanie obrotu przedsiębiorstwa handlowego, ja-

[1] OPA 1625/36.

kim jest biuro sprzedaży w Warszawie, które oprócz produktów, pochodzących z przedsiębiorstwa przemysłowego firmy, sprzedawało także obce produkty. Otóż ta ostatnia okoliczność, jako nie podniesiona w odwołaniu, nie podlega rozpoznaniu w trybie kasacyjnym (art. 83 ust. 3 rozp. o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.). Poza tym zarzut skargi jest chybiony. Jakkolwiek skarżąca firma wykupiła oddzielne świadectwo przemysłowe kategorii handlowej na biuro sprzedaży w Warszawie, to wobec niespornej okoliczności, iż w biurze tym sprzedawane były produkty pochodzące z przedsiębiorstwa przemysłowego firmy, jasne jest, że w obrotach biura opodatkowane zostały faktycznie obroty przedsiębiorstwa przemysłowego. Gdyby stanąć na stanowisku skarżącej firmy, to doszłoby się do konsekwencji, że dodatek omawiany obciążałby tylko takie przedsiębiorstwa przemysłowe, które dokonywałyby sprzedaży swych produktów bezpośrednio z zakładu przemysłowego, natomiast wolne byłyby od niego przedsiębiorstwa dokonywające transakcji swymi produktami za pośrednictwem własnych biur sprzedaży, jako oddzielnych zakładów handlowych, co oczywiście nie leżało w zamierzeniach ustawodawcy....

2537.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odpis przedstawiony sądowi przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty od pierwopisu. — Obowiązek posiadacza pisma do uiszczenia opłaty stemplowej.

1. Osobie, obowiązanej do uiszczenia opłaty od umowy, służy prawo dowodzenia, że mimo przedstawienia przez nią sądowi odpisu umowy, nie istnieje pierwopis, podlegający opłacie stemplowej. (Teza).

2. Obowiązek solidarnego uiszczenia opłaty od pisma, stwierdzającego umowę, ciąży w myśl art. 15 p. 1 c) nie tylko na bezpośrednim prawonabywcy osoby, która zawarła umowę, lecz i na następnych prawonabywcach, posiadających to pismo. (Teza).

Wyrok NTA z 9 grudnia 1938 l. rej. 5523/35 w sprawie dra Alojzego Kurkowskiego przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym wymierzono skarżącemu, drowi Alojzemu Kurkowskiemu, opłatę stemplową z art. 88 oraz podwyżkę z art. 42 u. o. s.

Jako przedmiot opłaty podano umowę z 13 stycznia 1931, którą Czesław Przestaszewski, jako zarządca masy upadłościowej „Banku Zjednoczenia w Poznaniu“, którego prawonabywcą jest dr Kurkowski, wynajął Karolowi, Antoniemu i Leokadii Nalaskowskim lokal na czas od 1 grudnia 1930 do 1 grudnia 1935.

W odwołaniu podniesiono, z powołaniem się na dołączony odpis umowy dzierżawnej, że adw. Przestaszewski zawarł, jako zarządca masy upadłościowej, umowę ustną z Nalaskowskimi co do lokalu w domu przy ul. Chełmińskiej 11 w Toruniu. Dom ten sprzedano następnie na licytacji i „prawonabywcą tego domu“ został B. G. K. w Warszawie. Bank ten sprzedał dom, o którym mowa, 22 kwietnia 1933 Wandzie Kochowej, od której nabył go odwołujący się kontraktem kupna z 28 grudnia 1933. W tym stanie rzeczy nie dr Kurkowski, lecz B. G. K. jest prawonabywcą (art. 15 p. „c“ u. o. s.) osoby, która umowę zawarła (adw. Przestaszewskiego). Odwołanie zarzuciło również, że umowa z 13 stycznia 1931 nie istnieje, lecz istnieje tylko jej projekt, nie podpisany ani przez wynajmującego, ani przez najmobiorców; w tym kierunku odwołanie zaofiarowało dowód z przesłuchania Czesławy Bagińskiej i adw. Przestaszewskiego.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania, zniżając jedynie podwyżkę. Mianowicie zarzutu odwołania, iż pisemnej umowy najmu nie było, nie uwzględniono, ponieważ urzędownie stwierdzono w aktach Sądu Grodzkiego w Toruniu, że do pozwu i wniosku dra Kurkowskiego z 5 lutego 1934 dołączył powód odpis umowy, od której wymierzono kwestionowaną opłatę i podwyżkę stemplową. Z odpisu tego wynika, że umowa oryginalna była podpisana przez wszystkie strony, występujące w umowie, — a płatnik w odwołaniu swoim nawet nie twierdzi, że należną opłatę stemplową uiszczono od oryginału umowy w ustawowym terminie i w prawidłowy sposób (art. 3 ust. 2 u. o. s.). Orzeczenie uznało zarzut odwołania, iż odwołujący się nie był prawonabywcą adw. Przestaszewskiego, za bez znaczenia w kwestii obowiązku uiszczenia opłaty i podwyżki, a to wobec postanowień § 571 niem. kod. cyw., zwłaszcza, że na poprzednich właścicielach ciążył ustawowy obowiązek uiszczenia opłaty stemplowej.

NTA rozważył:

I. Skarga zarzuca, że „art. 15 c) mówi w liczbie pojedynczej, kto jest prawonabywcą osoby, która umowę zawarła, czyli że dotyczy to tylko bezpośredniego p o p r z e d n i k a“. Przypuszczalnie skarga rozumie zarzut powyższy w ten sposób, że w świetle postanowienia art. 15 do uiszczenia opłaty stemplowej obowiązany jest tylko ten, kto bezpośrednio nabył prawo od osoby, która zawarła umowę. Nietrafność atoli takiego poglądu strony skarżącej wynika już z art. 20 u. o. s., mianowicie z użycia w ustępie drugim tego artykułu przez ustawodawcę wyrażenia: „przez poprzednich posiadaczy“, zamiast powołania np. punktów: a) i b) art. 15 u. o. s.

Zdaniem skargi „ustawa ma na myśli, że ten, kto nabywa jakieś prawa (majątkowe, spadek, dziedziczenie) po osobie, zobowiązanej do uiszczenia opłaty stemplowej, ewentualnie może odpowiadać za opłatę stemplową, ale nie osoba zupełnie obca i żadnych praw majątkowych po zobowiązanym nie nabywająca“. Skarga atoli przeocza, że w przepisie jest mowa o prawonabywcy osoby, która zawarła umowę i że władza pozwana uważa skarżącego z oparciem się na art. 571 kod. cyw. za prawonabywcę osoby, która zawarła umowę z 13 stycznia 1931. Skoro zaś przepis art. 15 p. 1 c) nie statuuje swoistego dla u. o. s. pojęcia „prawonabywcy“, to za takiego należy uważać tego, kto jest według prawa cywilnego (w szczególności kod. cyw.) prawonabywcą osoby, która zawarła umowę. I właśnie zaskarżone orzeczenie uznało, że z mocy § 571 kod. cyw. skarżący jest prawonabywcą osoby, na rzecz której zawarto umowę quaestionis.

Gdy zaś skarga nie zwalcza zajętego przez pozwaną władzę stanowiska pod kątem widzenia powołanego w zaskarżonym orzeczeniu przepisu kod. cyw., to okoliczność ta przesądza na niekorzyść skarżącego sporną kwestię zastosowalności w rozpatrywanej sprawie art. 15 p. 1 c).

II. Nakazem płatniczym (wspomnianym na wstępie), uznanym za uzasadniony w zaskarżonej decyzji, wymierzono opłatę stemplową od umowy z 13 stycznia 1931, jak się wyraża nakaz, czyli w istocie od pisma z 13 stycznia 1931, stwierdzającego umowę najmu. Skarżący zarzucił w odwołaniu, że umowa taka nie istnieje (i nie istniała), a istnieje tylko jej projekt, nie podpisany ani przez wynajmującego, ani przez najemców. Skarżący dołączył do odwołania odpis umowy z 13 stycznia 1931, równobrzmiący z odpisem, dołączonym przez niego do pozwu, o którym mowa w zaskarżonym orzeczeniu. Z zarzutu odwołania widoczne było, iż według twierdzenia strony umieszczony w odpisie przy nazwiskach osób, zawierających umowę, dodatek: „podp.“ wskazujący na podpisanie umowy przez te osoby, nie jest zgodny z rzeczywistością. Wobec zarzutu odwołania, o którym mowa, okazuje się nietrafne uznanie przez pozwaną władzę, iż pismo z 13 stycznia 1931 było podpisane przez wszystkie strony, występujące w umowie, — na tej tylko zasadzie, że wynika to z odpisu, dołączonego przez odwołującego się do pozwu i wniosku z 5 lutego 1934. Istnienie bowiem tego odpisu nie odbierało skarżącemu samo przez się prawa zarzucenia i dowodzenia, że wbrew treści odpisu przedmiot opłaty nie istniał, że zatem przepis art. 3 u. o. s. w ogóle w grę nie wchodzi. Wobec treści odpisu ciężar dowodu prawdziwości twierdzeń, objętych zarzutem odwołania, spoczywał na skarżącym. Skarżący też zaofiarował w odwołaniu, dla uzasadnienia prawdziwości swych twierdzeń, dowód z przesłuchania adw. Przestaszewskiego i Czesławy Bagińskiej. Z natury rzeczy jednak, wobec istnienia odpisu i jego treści, wysuwa się na poczesne miejsce przy rozważaniu kwestii, czy istniała pisemna umowa, od której wy-

mierzono opłatę stemplową, owo pismo, z którego sporządzono odpis. Będzie więc rzeczą pozwanej władzy zażądać od dra Kurkowskiego przedłożenia tego pisma. Będzie dalej rzeczą pozwanej władzy — o ile by już samo powyższe pismo nie wykazywało, że jest tylko projektem umowy — przeprowadzić zaofiarowany w odwołaniu dowód z przesłuchania osób, wspomnianych wyżej i to nawet w wypadku, gdyby strona wspomnianego pisma nie przedłożyła. Następnie zaś będzie należało zadecydować na podstawie swobodnej oceny wyników przeprowadzonego postępowania, czy władza uważa twierdzenie odwołania, że nie istniało pismo, stwierdzające umowę z 13 stycznia 1931, za udowodnione, — i rozprawić się z zarzutem odwołania, o którym mowa, w wydać się mającym nowy orzeczeniu.

Gdy pozwana władza rozstrzygnęła zarzut odwołania, wychodząc z błędnego założenia, że sama treść odpisu daje podstawę do uznania, że poddane opłacie pismo z 13 stycznia 1931 było podpisane przez wszystkie strony, należało uznać jej postępowanie w tym kierunku za wadliwe. Ze względu na tę wadliwość Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie....

Skarga powołała się w materii, omówionej powyżej w części II rozważań Trybunału, na nowe okoliczności faktyczne i środki dowodowe. Nie podlegają one jednak uwzględnieniu przez Trybunał w myśl art. 83 ust. 3 rozp. o NTA.

Art. 3 u. o. s. dotyczy przypadku, w którym oświadczenie woli, wymienione w części drugiej u. o. s. i tam określone jako przedmiot opłaty stemplowej, zostało ujawnione pisemnie, lecz nie jednym pismem ale dwoma lub więcej. Art. 3 wymienia następujące typy pism: 1) pierwopis; 2) wtóropis; 3) odpis zaopatrzony w zaświadczenie zgodności z pierwopisem przez osobę, która podpisała pierwopis; 4) odpis przedstawiony sądowi, notariuszowi lub innemu urzędowi państwowemu przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty od pierwopisu; 5) odpis nie mający cech wymienionych pod 3 bądź 4; 6) tłumaczenie mające cechy wymienione pod 3; 7) tłumaczenie mające cechy wymienione pod 4; 8) tłumaczenie nie mające cech wymienionych pod 3 bądź 4. W dalszym ciągu nie będą omawiane tłumaczenia, gdyż tezy zawarte w art. 3, dotyczące odpisów, dotyczą również tłumaczeń. Z odpisem wymienionym pod 5 nie wiąże art. 3 u. o. s. żadnych skutków prawnych, bo tylko postanawia, że odpis taki nie podlega opłacie stemplowej; o jednym rodzaju odpisu takiego mianowicie o odpisie, którego zgodność z pierwopisem została zaświadczona urzędownie, jest mowa w art. 37 u. o. s. i w § 80 rozp. wyk. (poz. 842/32 Dz. Ust.): zarządzone w tych przepisach stwierdzenie, czy opłata stemplowa została uiszczona, w jakiej wysokości i w jaki sposób, stwarza jedynie dowód, przydatny przy ocenie pierwopisu; niewątpliwie więc odpis zaświadczony urzędownie ma tylko znaczenie proceduralne, nie jest przedmiotem opłaty stemplowej.

Przytoczona wyżej teza 1 dotyczy odpisu wymienionego pod 4. Jest to teza z zakresu prawa formalnego. Jej niezbędną przesłanką jest teza, należąca do prawa materialnego, według której w razie stwierdzenia przez władzę skarbową, że istnieje odpis wymieniony pod 4, i nieudowodnienia przez podatnika, że została uiszczona opłata od pierwopisu, przedmiotem opłaty, którą wymierza władza skarbowa, **nie**

jest ów odpis, lecz jest pierwopis. Stąd wynika, że decyzja władzy skarbowej o należności opłaty stemplowej powinna być poprzedzona udowodnieniem, że pierwopis istnieje. NTA orzekł, że ciężar dowodu spoczywa na podatniku: że podatnik powinien udowodnić, iż pierwopis n i e istnieje, czyli że do czasu dostarczenia tego dowodu negatywnego trwa domniemanie prawne istnienia pierwopisu. („Wobec treści odpisu ciężar dowodu prawdziwości twierdzeń, objętych zarzutem odwołania, spoczywał na skarżącym"). To zapatrywanie NTA jest sprzeczne z tezą wypowiedzianą w wyrokach OPA 1912/37 i 2265/38, według której „ciężar dowodu co do tego, że istniało pismo... spoczywa... na władzy skarbowej". Odstąpienia od tej tezy NTA nie umotywował, w szczególności nie przytoczył przepisu prawnego, w myśl którego odpis, nie poświadczony urzędownie, stwarza określone tylko co domniemanie prawne (por. art. 251 k. p. c., w którym jest mowa o „domniemaniach u s t a n o w i o n y c h p r z e z p r a w o").

Nie wydaje mi się celowym postępowanie dowodowe, wskazane przez NTA w sposób następujący: „Będzie rzeczą pozwanej władzy zażądać przedłożenia pisma", „z którego sporządzono odpis"; przy tym NTA orzekł, że dowód z przesłuchania osób wskazanych w odwołaniu będzie potrzebny tylko, „o ile by już samo powyższe pismo nie wykazywało, że jest tylko projektem umowy". Otóż pisma zgodnego z pismem quaestionis (złożonym sądowi) strona oczywiście nie przedłoży. Jeśli zaś przedłoży pismo niezgodne z pismem quaestionis, np. projekt umowy najmu, przez nikogo nie podpisany, to władza pozwana powie, że do i s t o t y odpisu należy z g o d n o ś ć z p i e r w o p i s e m, że zatem przedłożone pismo n i e jest wskazanym przez NTA „pismem, z którego sporządzono odpis". Na to odpowie strona, co już oświadczyła w odwołaniu: że pismo quaestionis nie jest odpisem. Temu zaś gołosłownemu twierdzeniu władza pozwana nie uwierzy, skoro NTA nie uwierzył, lecz zarządził udowodnienie. A zatem postępowanie dowodowe, o którym mowa, nie może doprowadzić do żadnego wyniku.

W zdaniu pierwszym art. 3 jest mowa zarówno o wtóropisach jako też o odpisach. Ust. 2 art. 3 również dotyczy — lege non distinguente — obu wymienionych typów wtórnych. Ust. 3 dotyczy wprawdzie wyłącznie odpisów, ale z wyraźnego nawiązania do ustępu drugiego wynika, że ust. 3 jest uzupełnieniem ust. 2: ma na celu zacieśnienie (o ile chodzi o odpisy) zakresu tez, skutkujących należność opłaty, do odpisów wymienionych w ust. 3 pod lit. a), b) (a w niniejszej glosie wyżej pod 3 i 4); nazwijmy je „odpisami kwalifikowanymi". Nie widzę więc żadnej podstawy logicznej dla tezy, która by przy stosowaniu art. 3 u. o. s. umożliwiała traktowanie odpisów kwalifikowanych inne niż wtóropisów. Gdyby więc omawiana teza NTA, dotycząca jednego tylko rodzaju odpisów kwalifikowanych (wymienionego w art. 3 pod lit. „b") była trafna, to musiałaby być stosowana również do wtóropisów. W związku z tym ostatnim stwierdzeniem wyobraźmy sobie, że zostało sporządzone — tylko w jednym egzemplarzu — pismo zawierające tekst umowy i zaopatrzone w oryginalne podpisy obu kontrahentów i że ten j e d y n y egzemplarz zaopatrzono w nagłówek „Wtóropis". Wyobraźmy sobie, że strona, powołując się na omawiany wyrok NTA, t w i e r d z i, iż „pierwopis nie istnieje", u d o w a d n i a, iż prócz pisma znajdującego się w ręku władzy skarbowej, a zaopatrzonego w nagłówek „Wtóropis", nie istnieje i nigdy nie istniało żadne inne pismo stwierdzające daną umowę i z przesłanek powyższych wysnuwa k o n k l u z j ę, iż od „wtóropisu", o którym mowa, n i e należy się opłata stemplowa. Uznanie tej konkluzji unicestwiłoby w dużej mierze ustawę o opłatach stemplowych: udaremniłoby pobór opłat stemplowych od tych wszystkich dokumentów prywatnych, które nie są uwierzytelnione notarialnie lub sądownie. Pismo, mające wszystkie znamiona jednego z przedmiotów

opłaty stemplowej wymienionych w części drugiej u. o. s., w szczególności zaopatrzone w oryginalne podpisy, a zatem będące przedmiotem opłaty stemplowej, przestałoby nim być na skutek wypisania wyrazu „Wtóropis".

Nie inaczej ma się rzecz z odpisem kwalifikowanym wymienionym w art. 3 pod lit. a): Sporządzono za pomocą maszyny do pisania całkowity tekst umowy, umieszczono (również pismem maszynowym) powyżej tego tekstu wyraz „Odpis" a poniżej tekstu imiona i nazwiska kontrahentów oraz wyrazy „Za zgodność". Jeszcze niżej znajdują się o r y g i n a l n e podpisy kontrahentów. Przyjmimy, że to pismo jest j e d y n y m stwierdzającym daną umowę: ono spełnia całkowicie te funkcje, które spełniałby pierwopis, gdyby istniał.

Odpis kwalifikowany wymieniony w art. 3 pod lit. b) u. o. s. wiąże się głównie z instytucją prawną, unormowaną obecnie w art. 268 k. p. c., który głosi: „Strona, powołująca się na dokument, powinna go złożyć sądowi w oryginale, c h y b a ż e s t r o n a p r z e c i w n a p o p r z e s t a n i e n a o d p i s i e, a sąd nie zażąda oryginału". Związek logiczny między dwoma przepisami powołanymi w zdaniu poprzedzającym jest następujący: Ważkim powodem, odstraszającym od lekceważenia obowiązku uiszczenia opłaty stemplowej od dokumentu prywatnego, jest możliwość sporu sądowego i wykrycia braku opłaty stemplowej na skutek złożenia dokumentu sądowi. Tę obawę usuwa lub bardzo zmniejsza art. 268 k. p. c. umożliwiający oparcie orzeczenia sądowego na brzmieniu odpisu. Wprawdzie strona przeciwna może zażądać złożenia oryginału, ale ona tego najprawdopodobniej nie uczyni, gdyż — gdyby to uczyniła — zostałaby jej wymierzona opłata stemplowa wraz z podwyżką (solidarnie ze stroną, która złożyła odpis). Wykrycie braku opłaty stemplowej nastąpiłoby więc tylko w razie (przewidzianego w art. 286 k. p. c., lecz chyba rzadko zdarzającego się) zażądania oryginału przez sąd. Aby więc obawa działala, jest niezbędny przepis sprawiający, że poprzestanie na złożeniu sądowi odpisu zamiast oryginału, od którego opłaty stemplowej nie uiszczono, nie chroni przed represją, w postaci wymierzenia opłaty stemplowej wraz z podwyżką stemplową.

Stwierdziłem wyżej, że przypadki unormowane w art. 3 u. o. s. nie są wyjątkiem od zasady, w myśl której władza skarbowa, chcąc wymierzyć opłatę stemplową od pisma, powinna udowodnić istnienie pisma. W postępowaniu, mającym na celu wymierzenie daniny publicznej, jednym ze środków dowodowych jest oświadczenie stwierdzające istnienie takiego stanu faktycznego, z jakiego w myśl ustawy wynika obowiązek osoby, składającej oświadczenie, do uiszczenia daniny publicznej. W zakresie opłat stemplowych wyrok OPA 1444/36 ustala, że „władza ma prawo oprzeć się n a s a m e j t r e ś c i pisma, przy czym nie ma obowiązku badania, czy stan faktyczny, stwierdzony danym oświadczeniem pisemnym, jest zgodny z rzeczywistym stanem faktycznym". Wyrok OPA 2037/37 idzie jeszcze dalej, bo ustala, że „dla wymiaru opłaty decydująca jest t r e ś ć pisma stanowiącego przedmiot opłaty, natomiast nie ma znaczenia stan faktyczny nie stwierdzony treścią pisma, choćby dający się stwierdzić za pomocą bilansu". Otóż jeśli ktoś oznaczył pewne pismo wyrazem „wtóropis" lub „odpis", to tym oświadczył, że istnieje bądź istniał pierwopis; nie może więc wbrew własnemu oświadczeniu dowodzić, że pierwopisu nigdy nie było. Sprzeczność byłaby szczególnie jaskrawa w przypadku, o jaki chodzi w omawianym wyroku, tj. gdy ktoś w oświadczeniu złożonym sądowi występuje z jakimś twierdzeniem, celem umotywowania tego twierdzenia p o w o ł u j e s i ę n a d o k u m e n t i zarazem — korzystając z art. 268 k. p. c. — składa sądowi nie oryginał dokumentu, ale odpis. Przyjmijmy, że ani strona przeciwna ani sąd nie kwestionują tego odpisu: wtedy rozprawa i orzeczenie sądu opierają się na założeniu, że z o s t a ł s p o r z ą d z o n y d o k u m e n t w brzmieniu odpisu złożonego sądowi. Byłoby pa-

radoksalne dopuszczenie następnie w postępowaniu przed władzą skarbową dowodu, że ów dokument nigdy nie istniał.

Z powyższych przesłanek wysnuwam tezę następującą: Osobie obowiązanej do uiszczenia opłaty od pisma stwierdzającego umowę, nie służy prawo dowodzenia, że mimo przedstawienia przez nią sądowi odpisu pisma stwierdzającego umowę, nie istnieje pierwopis stwierdzający daną umowę.

Nadmieniam gwoli ścisłości, że w myśl § 2 rozp. wyk. do u. o. s. (poz. 842/32 Dz. Ust.) sam fakt nieudowodnienia, że została uiszczona opłata stemplowa od pierwopisu, którego odpis został przedstawiony sądowi przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty od pierwopisu, uprawnia władzę skarbową do wymierzenia opłaty od pierwopisu. Tę enuncjację oficjalną, ogłoszoną w Dz. Ust., NTA pominął milczeniem.

Achilles Rosenkranz

2538.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Samoistny podatek od jezior — pobierany w stosunku procentowym do zysku lub czynszu dzierżawnego[1].

Samoistny podatek od jezior, pobierany przez związek komunalny w stosunku procentowym do zysku lub czynszu dzierżawnego z jezior, stanowi, z uwagi na udział tegoż związku we wpływach z podatku dochodowego, niedozwolone przepisem art. 21 ust. 2 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. ponowne obciążenie tego samego źródła.

Wyrok NTA z 13 marca 1936 l. rej. 1940/33 i 9694/33 w sprawie Joachima Hahna przeciw Wojewodzie wileńskiemu w przedmiocie wymiaru samoistnego podatku od jezior za lata 1932/33 i 1933/34.

Wydział Powiatowy w Brasławiu wymierzył Joachimowi Hahnowi samoistny podatek komunalny od jezior na r. 1932/33 w kwocie 1.196 zł oraz za r. 1933/34 w kwocie 813 zł, opierając się na statucie, ustalonym przez Sejmik brasławski w dniu 28 lutego 1929. Odwołań od tych wymiarów nie uwzględnił Wojewoda wileński orzeczeniami z 20 grudnia 1932 i 24 października 1933.

Rozpatrując obie skargi na te orzeczenia łącznie na podstawie art. 79 rozp. Prez. z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., NTA rozważył co następuje:

---

[1] Por. OPA 2539/39 i 2540/39.

§ 4 statutu o samoistnym podatku od jezior postanawia, że podatek ten wynosi a) od jezior wydzierżawionych 10% sumy dzierżawnej, b) od jezior niewydzierżawionych, eksploatowanych przez właścicieli, 10% rocznego zysku.

Statut ten obciąża więc podatkiem komunalnym bądź dochód płatnika (10% rocznego zysku), bądź jego przychód (10% sumy dzierżawnej). Przychód zaś stanowi jeden z elementów dochodu, gdyż dochód wyraża się w różnicy przychodu i potrąceń. Obciążenie przeto przychodu stanowi również obciążenie dochodu i to w stopniu silniejszym. Podatek więc, przez statut przewidziany, ma w obu przypadkach cechy podatku dochodowego. Jego legalność zatem należy rozpoznać pod tym kątem widzenia.

Otóż według art. 20 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., na którym opiera władza wymiarowa sporny podatek, wolno wprawdzie powiatowym związkom komunalnym pobierać poza obszarem gmin miejskich oprócz podatków, wymienionych w powołanej ustawie, samoistne podatki, lecz obciążające inne źródła, nie wymienione w tej ustawie, a ponadto zakazuje ustawa w art. 21 ust. 2 ponownego obciążania samoistnymi podatkami komunalnymi źródeł, które są obciążone podatkami wymienionymi w tej ustawie, — poza podatkami inwestycyjnymi, które tutaj nie wchodzą w grę. Gdy zaś według art. 9 tejże ustawy powiatowe związki komunalne otrzymują udział 30%-owy we wpływach z państwowego podatku dochodowego, przypisanego w gminach wiejskich, to widoczne jest, że wpływy dochodowe są źródłem, już obciążonym na mocy ustawy z 11 sierpnia 1923 na rzecz powiatowych związków komunalnych, a przeto nie podlegającym ponownemu obciążeniu samoistnym podatkiem na rzecz tych związków.

W tym stanie prawnym obojętna jest okoliczność, podnoszona przez władzę pozwaną w zaskarżonym orzeczeniu, że skarżący nie opłaca od eksploatacji jezior podatku przemysłowego, gdyż, jak wyżej było powiedziane, sporny podatek ma charakter samoistnego komunalnego podatku dochodowego, zakazanego przez ustawę, któremu powołany przez władzę motyw nie może nadać cech legalności.

Z powyższych powodów NTA uznał, że władza pozwana nie miała podstawy prawnej do obciążenia skarżącego spornym podatkiem, wobec czego uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

Stawy i jeziora są opodatkowane na równi z gruntami podatkiem gruntowym i będą tym podatkiem opodatkowane także w przyszłości wedle dekretu z 4 listopada 1936 poz. 593 Dz. Ust. wedle taryfy i klas zależnych od jakości dna i wody. Właściciel jeziora więc opłaca podatek gruntowy z dodatkami oraz podatek wyrównawczy, nakładany przez gminy jako samoistny w wysokości ustalonej ustawą z 27 lutego 1937 poz. 104 Dz. Ust. Jeżeli właściciel jeziora lub dzierżawca pro-

wadzi zarobkowo gospodarstwo rybne, opłaca — pierwszy lub drugi — podatek przemysłowy z dodatkami komunalnymi, a dochód czysty z tego źródła wlicza się do ogólnego dochodu właściciela, o ile podlega podatkowi dochodowemu, w którym miasta, powiaty i gminy mają udział prawnie zapewniony. Wedle ustawy z 11 sierpnia 1923 w brzmieniu poz. 454/36 Dz. Ust. „źródeł, które są obciążone podatkami wymienionymi w tej ustawie, nie wolno ponownie obciążać samoistnymi podatkami" z wyłączeniem podatków na ściśle określone cele inwestycyjne. Dochód, jaki właściciel jeziora pobiera z czynszu dzierżawnego, jest analogiczny z dochodem pobieranym z gruntu, od którego właściciel opłaca podatek gruntowy wraz z dodatkami komunalnymi, samoistny podatek wyrównawczy i podatek dochodowy, ewent. także podatek przemysłowy. Są to wszystko „źródła" wymienione w ustawie, które nie mogą być ponownie obciążone samoistnymi podatkami komunalnymi z wyjątkiem podatków inwestycyjnych. Statuty wydane niezgodnie z obowiązującymi dotychczas postanowieniami powinny być zrewidowane, o ile sama ustawa nie ulegnie zmianie.

Stanisław Głąbiński

2539.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Samoistny podatek od jezior — pobierany w stosunku procentowym do zysku lub czynszu dzierżawnego[1].

Samoistny podatek od jezior, pobierany od właścicieli jezior w stosunku do osiąganego przez nich czynszu dzierżawnego, nie stanowi ponownego obciążenia tego samego źródła w stosunku do dodatku komunalnego do podatku przemysłowego, opłacanego przez dzierżawcę jeziora od przedsiębiorstwa gospodarstwa rybnego.

Wyrok NTA z 31 grudnia 1937 l. rej. 6333/35 i 6334/35 w sprawie Dyrekcji Lasów Państwowych w Łucku przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łucku w przedmiocie wymiaru samoistnego podatku od jezior za r. 1935/36.

Opierając się na przepisach art. 20 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 884/32 Dz. Ust.) oraz statutu o samoistnym podatku od jezior, Wydział Powiatowy w Lubomlu dwoma nakazami z 25 marca 1935 wymierzył Nadleśnictwom Państwowym w Szacku i w Lubomlu samoistny podatek od jezior na r. 1935/36 w kwotach 281 zł 30 gr i 373 zł 72 gr. Odwołań od tych wymiarów nie uwzględnił Urząd Wojewódzki Wołyński orzeczeniami z 17 września 1935.

---

[1] Por. OPA 2538/39 z glosą Stanisława Głąbińskiego i 2540/39.

Rozpatrując skargi Dyrekcji Lasów Państwowych w Łucku na te orzeczenia, NTA rozważył co następuje:

Paragraf 4 statutu o samoistnym podatku od jezior w p. a) postanawia, że podatek ten wynosi od jezior wydzierżawionych 10% sumy dzierżawnej. Według § 2 tego statutu do uiszczenia podatku obowiązany jest właściciel jeziora, wzgl. osoby jego prawa reprezentujące. Wreszcie w myśl § 3 od podatku wolne są osoby, wymienione w § 2, które są obowiązane do opłacenia państwowego podatku przemysłowego lub państwowego podatku gruntowego od posiadanych jezior.

Skarżąca Dyrekcja wywodzi, że źródłem, które zostało obciążone, jest jezioro, które jako gospodarstwo rybne zostało już opodatkowane dodatkiem komunalnym do państwowego podatku przemysłowego, i snuje stąd wniosek, że wymierzenie jej podatku od jezior obraża art. 20 i 21 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 884/32 Dz. Ust.).

Zarzut ten nie jest jednak trafny, przedmiotem bowiem opodatkowania w sprawach niniejszych nie jest przedsiębiorstwo gospodarstwa rybnego, prowadzone przez dzierżawcę i opodatkowane podatkiem przemysłowym, lecz przychód właściciela jeziora, osiągany w formie czynszu z wydzierżawienia jeziora. Źródło podatkowe jest więc w tym wypadku odmienne od źródła, będącego przedmiotem obciążenia podatkiem przemysłowym.

Gdy zaś skargi żadnego innego zarzutu nie podnoszą, należało je oddalić jako nieuzasadnione.

2540.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Samoistny podatek od jezior — pobierany w stosunku procentowym do zysku lub czynszu dzierżawnego[1].

Samoistny podatek od jezior, obciążający jeziora jako przedmiot podatku, nie stoi w kolizji z art. 20 ust. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., jeżeli statut zwalnia od podatku osoby, obowiązane do opłacania podatku przemysłowego lub gruntowego od posiadanych jezior.

---

[1] Por. OPA 2538/39 z glosą Stanisława Głąbińskiego i 2539/39.

Wyrok NTA z 12 września 1938 l. rej. 5816/36, 5817/36, 5818/36 i 5819/36 w sprawie Dyrekcji Lasów Państwowych w Łucku przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łucku w przedmiocie wymiaru samoistnego podatku od jezior.

...Skarżąca zarzuca obrazę art. 20 ust. 1 w związku z art. 21 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust., której to obrazy dopatruje się w tym, że jeziora rybne, od których wymierzono sporny podatek, są właśnie takimi źródłami, podlegającymi obowiązkowi podatkowemu ustanowionemu w art. 8 ustawy od handlu i przemysłu.

W granicach tej obrony skarżąca musiała ulec, gdyż podatek przemysłowy, na który ona wskazuje jako przeszkodę z art. 20 ust. 1 ustawy do poboru podatku od jezior w formie przewidzianej w statucie podatkowym powiatowego związku w Lubomlu, obciąża gospodarstwa rybne jako zorganizowane przedsiębiorstwo, podczas gdy podatek samorządowy od jezior według osnowy statutu obciąża jeziora jako takie a podmiotowy obowiązek spada na właściciela jeziora a nie na osobę przedsiębiorcy w gospodarstwie rybnym. Zresztą sam statut wyklucza kolizję zarówno z podatkiem przemysłowym jako też z podatkiem gruntowym przez zwolnienie od podatku samorządowego osób, obowiązanych do opłacania podatku przemysłowego lub podatku gruntowego od posiadanych jezior.

Jeśli skarga w tym związku usiłuje dowieść, że czy to statut czy władza pozwana w zaskarżonych orzeczeniach w miejsce przedmiotu podatkowego podstawiają podmiot, to raczej skarżąca jest w błędzie co do właściwego znaczenia tego postanowienia. Jeśli statut zwalnia od podatku komunalnego osoby pociągnięte do świadczenia podatku przemysłowego lub gruntowego, to oczywiście obowiązek tych podmiotów opiera się w pierwszym rzędzie na podatkowym obowiązku przedmiotu, czyli że przedmiotem podatku musi być dane jezioro wzgl. gospodarstwo. Skoro zaś skarżąca nie twierdzi nawet, by była podmiotem podatku przemysłowego w odniesieniu do jezior, o które chodzi, a podatek od jezior wyraża się w pewnym procencie czynszu dzierżawnego, to zarzut kolizji zaskarżonego podatku samorządowego z komunalnym podatkiem przemysłowym, podniesiony na tle art. 20 ust. 1 ustawy, nie jest trafny....

Podatek przemysłowy:

Opłaty stemplowe.

Podatki i opłaty samorządowe:

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 100 ark. druku) zł 64.—
kwartalnie . . . . . . „ 16.—

Za jeden dział (podatkowy lub administracyjny):
rocznie . . . . „ 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Zakłady Graficzne „MONOLIT", Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5-81.92.